

L'ATTRIBUTION DES BIENS

apportés en Société

AU POINT DE VUE FISCAL



THÈSE POUR LE DOCTORAT EN DROIT

L'ACTE PUBLIC SUR LES MATIÈRES CI-APRÈS

sera soutenu le Samedi 25 Février 1911, à trois heures

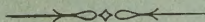
par

GASTON OUTTERS

MEMBRES DU JURY :

MM. WAHL, Professeur, Président.

ALGLAYE	}	Professeurs, Assesseurs.
MAY		



LILLE

IMPRIMERIE & LIBRAIRIE CAMILLE ROBBE

209, Rue Léon-Gambetta, 209

—
1911

L'ATTRIBUTION DES BIENS

apportés en Société

AU POINT DE VUE FISCAL

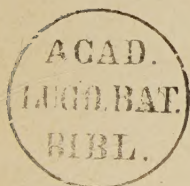
THÈSE POUR LE DOCTORAT EN DROIT

L'ACTE PUBLIC SUR LES MATIÈRES CI-APRÈS

sera soutenu le Samedi 25 Février 1911, à trois heures

par

GASTON OUTTERS



MEMBRES DU JURY :

MM. WAHL, Professeur, Président.
ALGLAVE } Professeurs, Assesseurs.
MAY }

LILLE

IMPRIMERIE & LIBRAIRIE CAMILLE ROBBE

209, Rue Léon-Gambetta, 209

1911

La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses ; ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.



Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41551628_0076

INTRODUCTION

La règle suivant laquelle « il n'y a pas d'impôt sans loi » souffre parfois des dérogations : c'est ce qu'il nous sera facile de prouver en montrant que certains contrats sont soumis à une taxe élevée alors que le texte fiscal qui les régit les dispense, au contraire, de tout droit.

Exemptés par le législateur de frimaire du droit proportionnel dont celui-ci frappait toutes les mutations de propriété mobilières ou immobilières, et étant ainsi l'objet d'une faveur particulière, les apports en société se virent peu à peu retirer tous ces avantages.

Aucun texte de loi n'intervint pour abroger formellement l'article 69 paragraphe 3, N° 4 de la loi de l'an VII, mais la Cour de cassation fut amenée par des raisons très graves, notamment par la crainte des fraudes qui n'auraient pas manqué de se produire, à n'admettre la dispense du droit accordée aux apports en société que pour la transmission s'opérant au moment de la constitution et en arriva bientôt à prétendre que toute mutation se réalisant lors de la dissolution de la société de la

tête d'un associé sur celle d'un coassocié n'était pas exemptée du paiement du droit proportionnel.

D'après la jurisprudence, chaque fois qu'un associé ne reprenait pas, en fin de société, le bien qu'il y avait lui-même apporté et qu'un de ses coassociés en était déclaré attributaire une mutation passible du droit proportionnel s'opérait de ce chef.

L'administration de l'enregistrement accueillit avec empressement la manière de voir de la Cour de cassation ; elle interprêta, d'ailleurs, sa solution dans le sens qui lui parut la plus favorable et liquida le droit proportionnel sur la valeur des biens au jour de la constitution, la mutation étant censée d'après la jurisprudence remonter rétroactivement à cette époque par l'effet de la réalisation d'une condition suspensive contenue dans l'apport en société.

C'est l'étude de ces différents points qui retiendra plus spécialement notre attention.

Après un rapide exposé de la législation fiscale actuellement appliquée aux apports en société, nous nous attacherons, dans une première partie, à rechercher avec soin le fondement de l'immunité accordée par la loi de Frimaire à ces apports. Est-ce par faveur, ou par suite de l'absence de mutation, ou enfin parce qu'ils ne renferment qu'une cession conditionnelle que le législateur les a exemptés du paiement du droit proportionnel ?

La deuxième partie aura pour objet le rappel très bref des principes généraux du partage.

La troisième sera consacrée à l'étude de l'attribution des biens apportés en société. Elle comprendra notamment l'examen des différentes situations que cette attribution peut présenter en fin de société ; qu'elle soit faite au profit de l'apporteur ou au profit de ses coassociés ; qu'elle concerne des biens indivisément ou individuellement apportés. Elle se rapportera aussi à l'étude de la nature des apports et à celle du tarif et de la liquidation du droit dû sur l'attribution.

Nous nous attacherons, enfin, dans la quatrième partie, à essayer d'appliquer les mêmes principes et les mêmes solutions que dans la simple attribution de biens apportés en société à la licitation de ces mêmes biens prononcée en fin de société, au profit de l'apporteur ou au profit de ses coassociés.

PREMIÈRE PARTIE

DES APPORTS EN SOCIÉTÉ

CHAPITRE PREMIER

**Du droit d'enregistrement dû sur les apports
en Société.**

« La société est un contrat par lequel deux ou plusieurs personnes conviennent de former un fonds commun, au moyen de mises à fournir par chacune d'elles, dans la vue de faire valoir ce fonds, et de partager les bénéfices qui pourront résulter de l'emploi qu'elles en feront » (1).

De cette définition, comme aussi de l'article 1832 du Code civil, il résulte que l'apport est toute chose qu'un associé met en commun, et soumet aux risques sociaux en échange du droit de participer aux bénéfices à réaliser. Seuls d'ailleurs, les apports, que la pratique connaît sous le nom de purs et simples possèdent ce caractère ; les apports à titre onéreux ne sont, en effet, que des conventions accessoires qui, tout en étant insérées dans le contrat de

(1) AUBRY et RAU, *Cours de droit civil français*, t. IV, § 377.

société, et en vue de la formation de celle-ci, n'en constituent pas cependant les éléments essentiels et nécessaires. L'apport à titre onéreux est comme le dit M. Wahl (1) « un apport en paiement duquel on attribue à l'apporteur des sommes ou valeurs soustraites aux fluctuations sociales. Cet apport constitue en réalité, non pas un apport véritable, mais un traité passé avec la société par une personne qui n'a pas la qualité d'associé ». Tout associé peut sans doute, aussi bien qu'un étranger, effectuer un apport de ce genre, mais ce n'est pas alors en sa qualité d'associé qu'il agit ; car l'associé obtient alors « non pas un droit au partage des bénéfices et de l'actif social, mais une valeur fixe, soustraite aux bonnes et mauvaises chances de l'exploitation » (2).

« Ce qui caractérise la mise sociale » au contraire, enseignent MM. Championnière et Rigaud (3), « et la distingue de toute autre transmission, c'est l'abandon que fait l'associé de la chose qu'il met en commun, sans libéralité, et pourtant sans stipulation d'un équivalent ; c'est à sa qualité d'associé qu'il doit le droit aux bénéfices ; ce droit est la compensation des pertes qu'il doit éprouver, mais non

(1) WAHL, *Traité de Droit fiscal*, I, N° 544.

(2) Note WAHL, sous Cass., 3 juill. 1899, S., 1900, I, 149.

(3) CHAMPIONNIÈRE et RIGAUD : *Traité des Droits d'enseignement*, T. II, N° 2750.

l'équivalent de son apport, puisque, dans la pensée des auteurs, il doit en dépasser la valeur. »

Il importait vivement de fixer, dès le début, le sens de ces deux termes et d'établir la différence fondamentale qui sépare l'apport à titre onéreux de l'apport pur et simple. Le droit fiscal, en effet, ne souffre aucune assimilation entre eux, surtout au point de vue de leur attribution en fin de société. L'apport à titre onéreux n'est d'ailleurs pas un apport véritable, puisque l'objet apporté dans ces conditions devient aussitôt un acquêt social : c'est donc à l'apport pur et simple seul que se bornera notre étude.

Il semble pourtant utile auparavant de considérer le caractère reconnu par le droit civil à l'apport en société.

La mise en société d'un bien quelconque a pour effet, en droit civil, d'opérer la transmission de l'objet apporté. Si la société constitue une personne morale, c'est cette personne distincte des associés qui devient définitivement propriétaire des apports, dès l'instant où elle prend naissance ; la société acquiert, au sens vrai du mot, les droits des associés sur les biens apportés et ne leur remet en échange qu'une créance purement mobilière (1). Si le contrat de société n'engendre pas un être

(1) Paul PONT : *Sociétés*, Nos 256 et 258 — BAUDRY et WAHL : *De la Société, du prêt et du dépôt*, 499.

moral, il n'y en a pas moins aliénation immédiate et définitive ; « seulement, dit M. Wahl (1) l'aliénation est faite au profit des co-associés, et sous réserve de la part qui appartient à l'apporteur aussi bien dans les objets apportés que dans tous les autres biens sociaux. » Il y a ici « mutation de propriété de tout ce qui excède la portion virile de l'apporteur » (2). Au lieu de porter sur la pleine propriété des biens, elle porte sur la copropriété seulement, de telle sorte que, dans l'hypothèse où trois associés ont apporté chacun un immeuble, les trois immeubles deviennent communs et chaque associé acquiert le tiers indivis de chacun des deux immeubles apportés par ses co-associés, moyennant l'abandon des deux tiers de l'immeuble apporté par lui (3).

En combinant ces principes avec l'article 4 de la loi du 22 frimaire an VII, qui frappe d'un droit proportionnel « toute transmission de propriété, d'usufruit ou de jouissance de biens meubles et immeubles, soit entre vifs, soit par décès », on serait arrivé à soumettre les apports en société à la perception immédiate de l'impôt de mutation.

(1) WAHL : *Traité du régime fiscal des Sociétés et des valeurs mobilières*, I, N° 82, note I.

(2) WAHL : *Traité de droit fiscal*, I, N° 543.

(3) NAQUET, 1^{re} éd., I, N° 161 ; 2^e éd., I, N° 374. — BAUDOUIN, *Conclusions* : Cass., 22 déc. 1904 ; S., 06, 1, 99 ; D. P., 05, 1, 216.

C'est du reste ce que décidait l'ancien droit. En effet, suivant les articles 31 et 87 du tarif du 29 septembre 1722, le droit des sociétés entre gens d'affaires, marchands et autres particuliers pour le commerce sur terre ou sur mer, armement ou autrement, était celui des acquisitions de meubles ou d'immeubles (5 sous jusqu'à 50 livres, 1 livre jusqu'à 200 livres, 10 sous par 100 livres de 200 à 10.000 livres, 50 livres pour 10.000 livres, 20 sous par 1.000 livres au-dessus de 10.000 livres). Pour les sociétés dans lesquelles les sommes n'étaient pas certaines, le droit devait être payé à raison de 12 livres entre gens d'affaires, 8 livres entre marchands et 4 livres, 10 sous entre particuliers (1).

Le contrat de société était donc considéré et tarifé comme les actes translatifs de propriété mobilière ou immobilière à titre onéreux.

Le droit intermédiaire avait admis le même principe, bien que d'une manière plus atténuée.

La loi du 5-19 décembre 1790 avait, en effet, comme le tarif de 1722, soumis les actes de société au droit proportionnel, mais ce droit n'était plus le droit de mutation à titre onéreux. La section 2 de la 1^{re} classe du tarif N^o 7 range parmi les actes soumis au droit de 0 fr. 50 par 100 livres « les sociétés,

(1) *Dict. Rédact.*, 4^e éd., V^o Société, N^o 222. — WAHL, *Rég. fisc. des Soc.*, I, N^o 82, p. 50, note 1.

marchés et traités, composés de sommes déterminées et d'objets mobiliers susceptibles d'évaluation. »

Le tarif gardait le silence sur les sociétés composées d'immeubles, c'est sans doute que ces apports immobiliers étaient considérés comme étant des ventes d'immeubles et étaient par suite assujettis comme ces dernières au droit de 40 sous par 100 livres (1) (section 6 N° 1).

Sous notre régime actuel, l'apport à titre onéreux, celui-là qui est soustrait aux éventualités sociales, est soumis à un droit proportionnel variant suivant la nature du traité qu'il renferme : droit de vente, si l'apporteur reçoit une somme d'argent moyennant des immeubles ou des meubles ; droit de cession de créance, s'il apporte une créance ; droit de constitution d'usufruit, s'il confère à la société un droit réel de jouissance ; ou droit de bail, s'il lui confère un droit personnel de jouissance (2).

L'article 68 paragraphe 3 N° 4 de la loi du 22 frimaire an VII soumettait au contraire à un droit fixe de 3 francs « les actes de société qui ne portent ni obligation, ni libération, ni transmission de biens meubles ou immeubles entre les associés ou autres personnes. »

Ce droit fixe de 3 francs, élevé à 5 francs par

(1) *Dict. Rédact.*, 4^e éd., V° *Société*, N° 223. — WAHL, *Rég. fisc. des Soc.*, I, N° 82, p. 51, note 1.

(2) WAHL : *Traité de droit fiscal*, I, N° 544

le N^o 2 de l'article 45 de la loi du 28 avril 1816 fut converti par l'article 1 N^o 1 et l'article 2 de la loi du 28 février 1872 en un droit gradué, n'atteignant lui aussi que « les actes de formation et de prorogation de société qui ne contiennent ni obligation, ni libération, ni transmission de biens meubles ou immeubles entre les associés ou autres personnes. »

Ce droit gradué de la loi de 1872 a été lui-même remplacé par l'article 19 de la loi du 28 avril 1893 par un droit proportionnel de 0,20 pour cent en principal ou de 0,25 pour cent avec les deux décimes et demi.

Ce rapide exposé a suffi pour nous faire saisir la remarquable différence existant entre le droit ordinaire de mutation et le droit réduit d'apport en société.

Emportant, en droit civil, ainsi que nous venons de l'établir, transmission de propriété au profit de la société, ou des coassociés, l'apport en société semblait à juste titre devoir être soumis au droit proportionnel de mutation. Voilà pourtant qu'au lieu de le frapper de cet impôt, la loi fiscale ne l'assujettit qu'à un droit modique de 0,25 pour cent.

Il est facile de constater que les apports en société jouissent ici d'une remarquable immunité. M. le Procureur général Baudouin dans ses conclusions à l'occasion de l'arrêt de Cassation du 22 décembre

1904 (1) fait remarquer que « tout le monde est d'accord pour reconnaître qu'il y a là une faveur pour la société. »

Pourquoi donc le législateur a-t-il dérogé ici au droit commun ? Pourquoi a-t-il préféré pour l'apport en société le droit fixe, puis le droit gradué, enfin le droit de 0,25 pour cent à la taxe accoutumée des mutations, c'est-à-dire au droit de 7 pour cent en matière immobilière, de 2,50 pour cent en matière mobilière et de 1,25 pour cent pour les cessions de créances ?

En un mot quel est le fondement de l'immunité reconnue par le droit fiscal à l'apport en société. C'est à cette importante question que nous nous efforcerons de répondre dans les chapitres qui vont suivre.

(1) S., 1906, I, 100 ; D. P., 1905, I, 217.

CHAPITRE II

Fondement de l'immunité reconnue à l'apport en Société.

SECTION I

Bienveillance à l'égard des Sociétés.

On a cherché de bien des façons à expliquer l'anomalie existant au sujet des apports en société entre le droit civil et le droit fiscal.

Pour beaucoup, « c'est par faveur que le législateur de l'an VII a dispensé du droit de mutation les apports en société ». Cette phrase se trouve partout stéréotypée tant dans les ouvrages de la doctrine que dans les recueils de la jurisprudence.

Pendant de longues années, en effet, et de nos jours encore, certains auteurs et de nombreuses décisions de la jurisprudence se sont contentés de voir dans cette immunité l'effet de la bienveillance du législateur fiscal, désirant faciliter de tout son pouvoir la fondation des sociétés, pour cette raison que le groupement des capitaux est particulièrement favorable au développement du commerce et de l'industrie. En frappant les sociétés, dès l'ori-

gine, d'impôts très lourds, de nature à absorber une partie de leurs ressources, il eut craint d'enrayer leur développement. C'est d'ailleurs au début d'une entreprise que les capitaux sont le plus nécessaires ; les rendre improductifs en partie, dès cette époque par la création de charges onéreuses, eut été souverainement injuste et ridicule.

Cette explication de l'exemption du droit accordée aux sociétés semble avoir longtemps suffi.

Voici en quels termes l'administration de l'enregistrement a, dans sa requête devant la Cour de cassation, lors d'un arrêt du 28 décembre 1870, indiqué le motif de l'article 68 paragraphe 3 N^o 4 de la loi de frimaire. « Cette disposition, conçue dans des termes limitatifs et absolus affranchit du droit proportionnel les clauses qui, telles que les stipulations d'apport, sont de l'essence du contrat de société. L'exception se justifie d'elle-même. Comme l'apport ou la mise en commun de quelque chose est, pour toute société, une condition d'existence, le prélèvement de cet impôt aurait eu pour résultat de diminuer le capital social au moment même où la société a un besoin plus pressant de ses ressources pour créer, en se développant, des richesses nouvelles contribuant à l'augmentation de la matière imposable ; il était de l'intérêt du Trésor de ménager par de sages immunités, les capitaux et les entreprises, qui sont des instruments de production ».

C'est ainsi également que les législateurs de 1872 ont envisagé l'économie de la loi de frimaire ; le rapport fait au nom de la commission de l'Assemblée nationale nous en fournit la preuve. « A la rigueur, y est-il écrit, on aurait pu exiger un droit de mutation immobilière ou mobilière sur le montant des apports sociaux ; car, l'apport en société entraîne en réalité, si ce n'est au point de vue du droit fiscal, une véritable translation de propriété ; c'est pour favoriser la création des associations que la loi de l'an VII a accordé cette immunité aux sociétés. La commission pense, comme le gouvernement, qu'il convient de maintenir les facilités accordées aux associations de capitaux ; mais elle est d'avis néanmoins qu'il y a lieu de tenir compte, pour la fixation de la taxe, de l'importance des apports. »

La Cour de cassation a maintes fois, elle aussi, reconnu que c'était uniquement par bienveillance et faveur pour les sociétés, que le législateur de l'an VII avait exempté les apports du droit proportionnel de mutation.

« Attendu, dit un arrêt de la Cour rendu toutes chambres réunies le 29 décembre 1868 que le paragraphe 6 du numéro 2 de l'article 69 de la loi de frimaire an VII a apporté une exception à la règle qui frappe de 2 francs par 100 francs les ventes ou cessions d'objets mobiliers ; qu'il a été évidemment

édicte en vue de favoriser le commerce et l'industrie en favorisant la circulation des capitaux qui y sont engagés (1) » et ajoute un commentateur sous un arrêt de la Chambre civile du 24 décembre 1879 « afin qu'au moment où l'entreprise prend naissance, elle ne soit pas chargée d'un impôt très préjudiciable à ses opérations » (2).

Tout récemment encore M. le Procureur général Baudouin, dans ses conclusions précitées (3) reconnaissait la bienveillance du législateur de l'an VII à l'égard des sociétés et la faveur qu'il avait voulu leur accorder « lorsque désireux de réagir, contre ce qu'il appelait le génie de la fiscalité », il avait soustrait l'acte de société à la perception immédiate d'un droit qui, dans la rigueur des principes, eut dû l'atteindre.

« J'ajouterai, disait M. Baudouin, que le législateur a été d'autant plus porté à agir ainsi, qu'il a été appelé à ménager ce que je puis appeler la poule aux œufs d'or. Sans avoir pu se rendre compte dès cette époque de l'admirable instrument de travail et de production qu'est devenu de nos jours, le contrat de société, il a compris cependant qu'il fallait encourager et non entraver son développement dans

(1) D. P., 69, 1, 73.

(2) S., 89, 1, 225.

(3) S., 06, 1, 97; D. P., 1905, 1, 218.

l'intérêt de la fortune publique, qui n'est elle-même formée que de la réunion des fortunes privées ».

L'exemption du droit proportionnel, dont jouissent les apports en société, peut encore s'expliquer par une autre raison, plus puissante encore que la précédente, c'est qu'il eut été d'autant plus injuste d'avoir imposé le paiement d'un droit de mutation au moment de la Constitution, que la société ou les associés réunis, se trouvant ainsi être reconnus propriétaires des objets apportés, leur attribution après la fin de la société à ceux qui les avaient apportés, serait nécessairement une nouvelle mutation également passible du droit proportionnel (1).

C'est dans ce sens d'ailleurs que la Régie reconnaît la faveur accordée aux sociétés par le législateur : il eut été excessivement rigoureux, d'après elle, qu'un associé, lors du partage, eut reçu dans son lot sa propre chose, et se serait trouvé avoir acquitté le droit de mutation sur un bien dont il n'aurait pas en réalité aliéné la propriété (2).

L'idée d'une faveur reconnue par la loi fiscale aux sociétés semble pourtant n'avoir pas obtenu l'unanimité des suffrages. Quelques auteurs ont cherché à expliquer tout autrement l'immunité

(1) Note WAHL, sous Cass., 28 janv. 1895, S , 96, 1, 418. — WAHL, *Tr. de droit fiscal*, N° 543.

(2) *Mémoire Régie*, du 25 janv. 1895, § II.

dont jouissent les apports en société. Si en effet ces apports profitent aujourd'hui d'une faveur, il n'en était pas de même en l'an VII, car, dit-on, à cette époque, la tarification réduite à laquelle ils étaient assujettis, « était en parfaite harmonie avec le caractère unanimement reconnu au contrat de société et qui était celui d'une mise en communauté. Quand Primus convient avec Secundus de mettre en commun les immeubles possédés par Primus et l'argent de Secundus, il n'y a là transfert de propriété, ni au profit de l'un d'eux, ni au profit d'un tiers, puisque la société qu'ils établissent ne constitue pas un être moral distinct d'eux-mêmes. L'acte n'est donc pas translatif et ne peut donner ouverture au droit de mutation (1). »

« C'est là l'esprit même de la loi fiscale, ajoute-t-on (2). Si l'apport en société jouit en fait d'une faveur actuellement, il le doit aux changements survenus dans la législation civile depuis l'an VII et à cette particularité que de déclaratif qu'il était alors, il est devenu translatif, pendant que le tarif qui l'avait spécialement visé restait immuable. »

Nous ne croyons pourtant pas que cette immunité des apports sociaux soit la conséquence du défaut de personnalité morale reconnu aux sociétés dans

(1) *Journ. du Notariat*, 1905, p. 113, III.

(2) *Revue de l'Enreg.*, art. 3747.

l'ancien droit. Sans doute comme le dit très exactement M. le Procureur général Baudouin dans ses conclusions précitées, la loi de frimaire, antérieure au Code civil, applique, en général, les règles du droit civil, telles qu'elles étaient formulées par les auteurs anciens et notamment par Pothier. Cela est d'autant plus vrai que les droits d'enregistrement sont, à part des modifications peu importantes, identiques aux anciens droits de contrôle et de centième denier ; mais la preuve que l'immunité des apports n'est pas la conséquence de l'ancien défaut de personnalité des sociétés, c'est que la notion de la personnalité morale, loin d'être inconnue de nos anciens auteurs, leur était des plus familières ; sans doute, cette personnalité n'était en souvenir du droit romain qu'une exception : car elle n'appartenait qu'aux associations d'intérêt public autorisées et par conséquent ne régissait pas les sociétés de droit privé, et à fortiori les sociétés civiles. Pothier lui-même reconnaît cette personnalité aux associations autorisées et l'étudie particulièrement dans son traité des Personnes et des Choses au titre VII : Des communautés (1). Mais il n'y parle aucunement des sociétés civiles ; c'est que la question de la personnalité de ces dernières ne s'était même pas posée pour lui ; tant cette

(1) Edit., BUGNET, t. 9, p. 78, N° 210 et suiv.

faveur lui aurait semblée anormale et injustifiée. Et, ajoute M. Meynial « c'est certainement l'impression que laisse à tout esprit impartial la lecture du traité de la société » (1). Cette personnalité morale paraît, au contraire, avoir été reconnue aux sociétés commerciales, et bien que Savary n'en parle pas dans « le parfait commerçant » c'est du moins l'avis de nombreux auteurs (2). On peut notamment citer en ce sens le passage suivant d'Emerigon (3). « La société de commerce est une espèce de personne civile. Les biens de la société considérés dans un certain rapport, ne sont pas les biens des associés, considérés en leur particulier. »

Du reste, même en l'absence de personnalité morale, l'apport opère, en droit civil, mutation, non pas sans doute au profit de la société, mais en dehors de la part qui continuerait à appartenir à l'apporteur en vertu de ses droits dans l'ensemble de l'actif social, au profit de ses co-associés.

Les principes autoriseraient donc la perception du droit proportionnel sur les mutations qui s'opèrent ainsi entre associés. Entre les sociétés dotées de la personnalité et celles qui en seraient privées, il n'y aurait à ce point de vue qu'une différence ;

(1) MEYNIAL note sous Cass , 2 mars 1892 S., 92, I, 497.

(2) LYON-CAEN et RENAULT, II, 127. — THALLER et PIC. *Des Sociétés commerciales*, I, N° 180. — ARTHUYS. *Traité des Sociétés*, I, N° 146. — WAHL. *Tr. du rég. fisc. des Soc*, I, p. 50, en note.

(3) EMERIGON. *Traité des contrats à la grosse*, Chap. XII, sect. VI.

c'est que l'apport dans les sociétés de la première catégorie serait soumis au droit de mutation pour sa valeur intégrale, et, dans les sociétés de la seconde, n'y serait soumis que pour l'excédent de cette valeur sur la part indivise qui continuerait à appartenir à l'apporteur.

Il ne faut donc pas chercher dans la loi de l'an VII une application des principes anciens, il y faut voir une simple faveur et cela explique d'ailleurs pourquoi les législations antérieures, celle de l'ancien droit comme celle de la période intermédiaire, soumettaient les apports au droit proportionnel.

Si d'ailleurs le désir de faciliter et de favoriser le développement des sociétés a pu inspirer la décision du législateur de frimaire, d'autres raisons certainement l'ont conduit à exempter du droit de mutation les apports en société. Puisque la même loi de l'an VII dans son article 4 avait précisément frappé d'un droit proportionnel les transmissions de propriété, ne semble-t-il pas logique de conclure que si l'article 69 paragraphe 3 N^o 4 dispense, ainsi que nous l'avons vu, de ce droit les apports en société, c'est qu'à ses yeux ces apports n'opèrent aucune mutation.

Et pourtant certains prétendent, en s'appuyant notamment sur les travaux préparatoires de la loi de frimaire, que la loi fiscale *reconnaît* réellement, comme le fait le droit civil, la mutation réalisée

par l'apport en société, mais qu'elle la dispense définitivement de tout droit.

Ainsi qu'il est dit à l'article 2874 de la *Revue de l'Enregistrement* dans des observations sous un arrêt de cassation du 25 novembre 1901. « La loi fiscale a exempté du droit proportionnel cette mutation (la mise en société) mais n'en a pas nié l'existence ; bien au contraire, elle la reconnaît puisqu'elle l'exempte de l'impôt. Elle ne contient donc aucune dérogation sur ce point au principe du caractère translatif de l'apport universellement admis en droit civil... L'apport en société implique un transfert immédiat à l'être moral *pour sa durée*, de la propriété du bien apporté » (1).

Il en résulterait que lors du partage et quelle que soit l'attribution des biens apportés, que ces biens soient mis dans le lot de l'apporteur lui-même ou dans le lot de ses coassociés, dans tous ces cas, le droit de partage serait seul exigible.

On comprend facilement que ni la loi fiscale, ni la régie, ni la jurisprudence n'ont jamais pu admettre une semblable solution : sinon comme le dit le procureur général Dupin dans ses conclusions précédant l'arrêt du 6 juin 1842. « On n'eut pas tardé à voir se former des sociétés fictives pour masquer

(1) MAGUÉRO, *Tr. alphab.*, V^o Société, 120. — *Revue de l'Enreg.*, 2029, 2122, 2874. — BINET, *Revue critique*, 1898, p. 196 et 1905, p. 475.

les aliénations et éluder le droit de perception » (1).

Cette idée avait pourtant été admise par un jugement du tribunal de Fougères du 24 juillet 1840, qui fut d'ailleurs cassé par l'arrêt de 1842 précité ; en s'attachant au caractère de la société en droit civil, il démontrait facilement que la mise d'un bien en société dépouillait l'associé apporteur de sa propriété et qu'il y avait par suite une transmission immédiate au profit de la société ou des associés pris collectivement. Le tribunal alors, voulant mettre en harmonie la loi fiscale et la loi civile cherchait à motiver l'exemption de l'impôt accordée à cette mutation par l'idée qu'aurait eue le législateur de favoriser le développement du commerce et de l'industrie. Aux yeux de ce dernier, il y aurait eu là une mutation que délibérément, il n'aurait pas voulu frapper et le tribunal concluait que l'exemption accordée dans une pensée favorable était définitive ; que, la mutation ayant eu lieu, lors de la constitution de la société, on se trouvait à la dissolution en face d'une masse commune acquise par la société ou les associés indivisément ; et que le partage fait sans soulte des biens compris dans l'actif de la société était sujet à un simple droit fixe.

On a cité aussi, comme susceptibles d'appuyer cette opinion, des observations présentées par

(1) S., 42, 1, 484, *Journal de l'Enreg.* 13018.

l'administration au sujet d'un projet tendant à soumettre au droit proportionnel certains actes soumis par la loi au droit fixe (1). « Est ce, portent ces observations, parce que des particuliers forment une société pour l'amélioration des arts et pour la prospérité du commerce que vous voudrez leur faire payer un impôt considérable ? Les biens qu'ils déclarent leur appartenir, les fonds qu'ils mettent en commun, n'ont-ils pas déjà acquitté le droit proportionnel lorsqu'ils les ont acquis ? Le gouvernement ne leur doit-il pas protection et encouragement et existe-t-il des actes qui méritent plus de faveur ? L'imposition que vous sollicitez est donc absolument contraire au commerce. »

Mais outre qu'il ne se dégage pas de cette citation une théorie bien nette, les travaux préparatoires de la loi de frimaire démontrent que les auteurs de cette loi n'ont pas attribué à l'apport en société un caractère translatif.

Le rapport de Duchâtel au conseil des Cinq-Cents est ainsi conçu (2). « Pour pouvoir faire une juste application et ne pas frapper du droit proportionnel ce qui ne doit être assujetti qu'au droit fixe, la commission s'est attachée à ce principe que tout ce qui n'oblige, ne libère, ni ne transmet, ne peut donner

(1) *Rép. périod.* 1867, p. 572.

(2) *Dict. réd.*, 4^e édit. *Société*, 228, I.

lieu au droit proportionnel. Ainsi la fiscalité arrive à perdre l'usage de deux grands mots à l'aide desquels elle soumettait au droit proportionnel des actes qui n'étaient pas de nature à y être assujettis. Tels sont les inventaires, les partages, les actes de société, lorsqu'aucun des contractants ne s'oblige à l'égard des autres, et les contrats de mariage qui ne contiennent quant aux biens qu'une déclaration de la part des futurs de ce qu'ils possèdent eux-mêmes. Ces actes, suivant le langage fiscal, sont attributifs ou déclaratifs de propriété ou de jouissance, et cela suffit pour les tenir dans la classe de ceux qui ne portent pas transmission.

Il convient à des législateurs, sages et éclairés, de faire cesser ces applications qui ne seraient que ridicules, si elles n'étaient pas onéreuses, injustes....

Vous ferez cesser (la perception) sur tous ces actes qui n'obligent ni ne libèrent ni ne transmettent ; parce qu'en cela votre loi sera raisonnée et basée sur un principe qui lui méritera l'assentiment général. »

Nous voilà loin de l'effet translatif de l'apport en société ; les paroles de Duchâtel suffiraient donc à faire écarter cette opinion, le rapport de Cretet au conseil des Anciens vient encore les confirmer (1). « Les inventaires de meubles, dit-il, les actes de société et les contrats de mariage avec dési-

(1) *Dict. réd.*, 4^e édit. *Société*, 228, I ; *Rép. pér.*, 1868, p. 375.

gnation d'apport étaient au droit proportionnel d'un demi pour cent ; cependant aucun de ces actes ne contient ni obligation, ni libération, ni transmission, et par là, ils se trouvaient en opposition avec le principe fondamental de la loi nouvelle... Un inventaire, un partage, un acte de société, tous ces actes ne sont que d'ordre entre les citoyens ; ils ne sont que désignatifs et non translatifs ; donc le droit proportionnel ne peut leur être justement appliqué. »

Ces déclarations si précises, faites lors de la préparation de la loi de frimaire et d'après lesquelles l'apport en société n'est que déclaratif en droit fiscal, suffisent donc à faire rejeter ce système et nous invitent à chercher une solution plus satisfaisante.

M. Binet, lui-même, l'un des défenseurs de cette opinion, tout en prétendant qu'on ne peut sérieusement dénier aux apports en société un caractère translatif « avoue pourtant que » l'idée contraire semble avoir été exprimée dans le rapport de Duchâtel, lors de la préparation de la loi de l'an VII » (1).

(1) BINET, *Revue critique*, 1898, p 195.

SECTION II

Négation de la mutation.

Aussi les auteurs se sont-ils pour la plupart tournés vers une autre idée. Ils ont soutenu en s'appuyant précisément sur les rapports précités de Duchâtel et Cretet, que l'apport en société n'avait qu'un caractère déclaratif, et que l'associé apporteur restait, malgré l'apport, propriétaire jusqu'au partage des biens par lui apportés ; qu'il pouvait donc les reprendre à cette époque sans payer aucun droit. La mutation, d'après ce système, ne se réaliserait et le droit par conséquent ne serait dû qu'au cas où le bien apporté serait dans le partage attribué à un autre que l'apporteur.

M. le Procureur général Baudouin, dans ses conclusions précédant l'arrêt des chambres réunies du 22 décembre 1904, et tout en n'admettant pas la théorie que nous exposons, reconnaît cependant que le législateur de l'an VII, pour exempter du droit de mutation les apports en société, a considéré l'acte de constitution comme *déclaratif* et non comme attributif ou translatif. Il cherche à tirer de cette conception mise en avant lors de la préparation de la loi de frimaire, des arguments tendant à l'adoption de la doctrine soutenue par lui de la

cession conditionnelle. L'idée exprimée par les rapports de Duchâtel et Cretet semble pourtant mieux en rapport avec l'opinion de la *mutation niée*.

L'apporteur paraît en effet avoir été considéré non pas comme ayant aliéné conditionnellement son apport, au profit de l'un de ses coassociés, mais comme ayant simplement déclaré sa propriété sur les biens qu'il apporte : cela revient à dire que l'apporteur est réputé avoir gardé cette propriété et que le jour où l'apport sera attribué à un coassocié une mutation sans rétroactivité s'effectuera au profit de l'attributaire de la part de l'apporteur resté jusque-là propriétaire (1).

Cette règle est sans doute opposée aux principes du droit civil ; mais elle semble bien en rapport avec les termes de la loi fiscale : « La seule idée, qui en effet soit naturelle, c'est que la loi, n'exigeant pas de droit de mutation, ne reconnaît pas la mutation » (2).

« Si en effet, l'apport en société n'est pas passible du droit de vente, c'est qu'aux yeux de la loi fiscale, l'acte de société ne modifie pas les droits respectifs des parties sur les immeubles qu'elles apportent, et que tout associé est considéré jusqu'au

(1) WAHL, note sous Cass., 22 déc. 1904 ; S., 06, 1, 97.

(2) WAHL, *Tr. du rég. fis. des Soc.*, t. I, N° 83, p. 52.

moment de la dissolution de la société, comme étant resté propriétaire exclusif de son apport. Du moment en effet, que la loi, sans aucune restriction, soustrait cet apport au droit de mutation, c'est qu'elle nie l'existence de la mutation; et c'est d'une manière très arbitraire que la jurisprudence considère que la mutation est reconnue par les textes fiscaux, mais qu'ils en subordonnent l'existence à la condition que l'apport ainsi exempté du droit de vente soit attribué à un autre associé; cette idée d'une mutation reconnue par le droit civil comme par le droit fiscal, mais pure et simple suivant le droit civil, et soumise par le droit fiscal à la condition d'une sorte de confirmation est complexe et par suite, il est préférable d'accepter une conception plus simple qui ne rend pas moins bien compte des textes » (1)

Cette idée de la doctrine s'est d'ailleurs vue à plusieurs reprises confirmée par la jurisprudence notamment par les tribunaux de Béthune et de Coulommiers.

Le premier, par un jugement du 17 avril 1890 (2) après avoir fait ressortir que durant l'existence de la société, c'est l'être moral qui a été propriétaire à l'exclusion des associés, dessaisis par leurs apports,

(1) WAHL, note sous Cass., 28 janv. 1895; S., 96, 1, 417.

(2) *Rép. pér.*, 7425.

déclare que « le partage seul est l'origine et la source de la mutation et que lui seul l'a produite à l'exclusion de tout autre acte et notamment l'acte de société. »

Le tribunal de Coulommiers juge également et d'une façon non moins frappante le 30 décembre 1892 (1) que « la mutation n'a lieu réellement que par l'effet du partage qui attribue à l'un des associés le bien apporté par un autre. »

Il en résulte que le droit proportionnel est alors dû ; car de ce que le législateur a reconnu à l'apport en société, un caractère purement déclaratif, il ne s'ensuit pas que toutes les opérations relatives aux biens apportés soient définitivement exemptes du droit de mutation. Il en est évidemment ainsi au cas où lors du partage intervenant en fin de société, l'apporteur conserve la propriété de son apport ; mais si ce bien est attribué à un autre associé, cette attribution est, en droit fiscal, une aliénation faite par l'apporteur au profit de cet associé et donne ouverture à l'impôt de mutation.

Au reste cette théorie de la mutation niée date d'assez loin déjà : on la trouve établie dans l'article 20.062 du *Journal de l'Enregistrement* sous un jugement du tribunal de Pontoise du 24 août 1875 : « En droit fiscal, est-il dit, l'apport n'est pas con-

(1) R. P., 8216.

sidéré comme une mutation. Par une fiction favorable, l'apporteur n'est pas dépouillé de sa propriété, il en fait pour ainsi dire le dépôt entre les mains de la société. Si lors de la dissolution, il reprend cette propriété, il est traité comme l'ayant toujours conservée et le trésor ne perçoit aucun droit de mutation. Si au contraire cette propriété échoit à un autre associé, celui-ci est réputé la tenir, non de la société, mais de l'apporteur personnellement... C'est que la mutation opérée en droit civil, au moment même où l'apport a lieu de l'apporteur à la société, est *inexistante* aux yeux de la loi fiscale, et que l'impôt est réglé absolument comme si la société ne s'était jamais interposée entre l'apporteur et l'attributaire. »

Cette idée développée par le Journal de l'Enregistrement n'était d'ailleurs pas nouvelle ; elle avait été soutenue à plusieurs reprises, ainsi que nous le verrons, par la jurisprudence de la Cour de cassation dans ses arrêts de 1839-1840 et 1842.

La Cour décidait en effet que si, par une faveur spéciale, la loi de l'Enregistrement ne soumet qu'à un droit fixe les apports en société, cette exemption du droit de mutation ne doit profiter qu'à l'acte de formation de société, le seul qui d'après le texte, puisse bénéficier de cette immunité ; que dès lors si à la suite de la dissolution et de la liquidation de la société, le bien formant la mise sociale d'un

associé, est mis au lot d'un autre, il s'opère une transmission de propriété qui donne ouverture au droit de mutation, nul droit proportionnel n'ayant encore été payé. Le partage n'est donc pas seulement déclaratif ; il est attributif et translatif au profit de cet associé. Alors seulement aux yeux du fisc, s'opère la mutation définitive qui donne ouverture au droit proportionnel. Cette théorie se dégage notamment de l'arrêt rendu par les chambres réunies de la Cour de cassation le 6 juin 1842 et plus nettement encore des conclusions de M. le Procureur général Dupin qui l'ont précédé.

Mais une objection grave pouvait être formulée contre ce système ; dans notre droit français, le partage est un acte purement déclaratif, et cette règle qui s'applique à tous les partages sans distinction n'est pas même une innovation des rédacteurs du Code civil ; elle remonte à notre ancienne jurisprudence ainsi que nous le verrons bientôt en étudiant la théorie de Pothier à ce sujet ; comment donc admettre que les rédacteurs de la loi de frimaire aient fait échec à ce principe en adoptant le caractère attributif du lotissement dans le cas ci-dessus signalé ?

L'administration de l'Enregistrement imagina un moyen ingénieux de tourner la difficulté sans rien sacrifier de ses prétentions fiscales ; elle créa sa théorie de la cession conditionnelle, et fit de l'acte constitutif lui-même le titre de la mutation.

Mais les auteurs qui persistaient à soutenir le système de la mutation niée, ont réussi, assez facilement d'ailleurs, à démontrer que leur opinion n'allait pas à l'encontre de l'art. 883 du Code civil.

Si l'on suppose, en effet que l'associé devient après la dissolution de la société attributaire du bien apporté par lui, il n'y a dans cette opération aucun partage, puisque l'associé a toujours conservé la propriété de son bien. Le partage n'est déclaratif qu'autant que l'on ne comprend dans la masse partageable que des biens indivis ; or en droit fiscal, l'apport n'est pas devenu indivis ; il est resté la propriété de l'apporteur.

On pourrait sans doute objecter que la société a pu dans l'intervalle faire acte de propriétaire sur les biens apportés, et qu'il est impossible de n'en pas tenir compte ; il faut dire tout de suite que la loi fiscale en tient compte puisqu'elle perçoit des droits sur les actes faits en cours de société. Ce n'est qu'autant qu'il reste quelque chose des apports que le raisonnement ci-dessus peut se tenir.

Si un apport est attribué en fin de société à un co-associé de l'apporteur, il n'y a pas davantage alors de partage ; le bien dont l'apporteur est toujours resté propriétaire, n'étant jamais entré dans l'indivision ne peut être compris dans la masse partageable ; son attribution à un coassocié de l'apporteur opère une transmission de propriété de la

tête du dernier sur celle du premier ; on s'explique facilement que le droit proportionnel soit dès lors exigé sur cette attribution, et que le droit de partage ne soit lui-même pas dû.

Il n'est d'ailleurs pas nécessaire pour comprendre comment se produit une telle mutation de recourir à l'idée d'une cession conditionnelle s'opérant lors de l'apport en société et se réalisant lors du partage, par l'arrivée d'une condition, à savoir l'attribution d'un bien à un associé autre que l'apporteur. Il serait nécessaire pour qu'on pût admettre cette opinion que les deux parties aient consenti, l'une à aliéner, l'autre, à acquérir ; or ce concours de volontés fait ici défaut. Par la mise en société, l'auteur de l'apport consent bien d'une manière implicite à se dessaisir de sa propriété au profit d'un coassocié, si celui-ci en est loti. Mais ce coassocié ne déclare pas *hic et nunc* qu'il consent à recevoir l'apport et qu'il acceptera, si l'attribution lui en est faite lors du partage. Sa liberté reste entière à cet égard ; il ne consent à rien. Si donc il y a dans le contrat de société, à l'égard des apports, le germe d'une transmission quelconque, c'est tout au plus une promesse unilatérale de vente de la part de l'auteur de l'apport, qui est censé prendre au moment de la mise en société, l'engagement de transférer la propriété de l'apport à l'attributaire futur, si l'objet apporté échoit à ce dernier par

l'effet du partage. La promesse de vente ne devient d'ailleurs parfaite qu'au moment où l'associé, acceptant les lotissements du partage, consent à recevoir les biens provenant de son communiste ; mais alors cette promesse de vente ne rétroagit pas au jour du contrat de société ; elle n'opère qu'à partir de l'acceptation de l'acquéreur (1).

Cette théorie peut se concilier à la rigueur avec les règles du droit fiscal et les principes élémentaires du droit civil. Elle ne nie pas que l'apport ait pour effet de transférer à l'être moral la propriété du bien mis en commun ; elle limite seulement à la durée même de la société l'effet de ce transfert, de telle sorte que, dès que l'être moral s'évanouit, la propriété de l'apport revient se fixer sur la tête de l'apporteur originaire. Le bien lui est-il attribué par l'effet du partage ? Il reprend sa chose et aucun droit de mutation n'est dû. L'attribution, au contraire, a-t-elle lieu au profit d'un coassocié ? Celui-ci ne peut devenir propriétaire que par l'effet d'une mutation s'opérant *hic et nunc* de la tête de l'apporteur sur la sienne propre et l'impôt proportionnel est exigible sur la valeur de l'apport au jour du partage, d'après le tarif en vigueur à la même date.

(1) *Rép. pér.*, 5422. *J. des Sociétés*, 1895, p. 166, N° 43; 1901, p. 39 N° 934; 1905, p. 49, N° 1415 (II).

SECTION III

Théorie de la cession conditionnelle.

La théorie de la cession conditionnelle, au contraire, sans compter qu'elle heurte tous les principes reçus en droit civil, et qu'elle est fondée sur des arguments peu probants conduit à des conséquences bizarres et à des résultats injustes.

§ 1. — *Exposé de la théorie*

D'après ce système, en effet, suivi par l'administration de l'Enregistrement et consacré aujourd'hui par la jurisprudence très ferme de la Cour de cassation, l'exemption du droit de mutation dont jouit l'apport en société se justifie, non par l'inexistence d'une mutation, mais par le caractère conditionnel de la transmission résultant de cet apport. La mutation, au lieu de s'opérer immédiatement au profit de la société, comme en droit civil, est considérée en droit fiscal, comme s'effectuant conditionnellement, pour le moment où sera partagée la société dissoute, au profit de celui des associés, qui sera attributaire du bien apporté. Tant que la condition est en suspens, l'apport fait l'objet d'une copropriété conditionnelle entre les associés, c'est

l'événement du partage qui fixe rétroactivement l'état de la propriété. Si, par l'effet de ce partage, l'apport est placé dans le lot de l'associé apporteur, l'attributaire du bien apporté est censé n'avoir jamais cessé d'en être propriétaire et aucune mutation ne s'est jamais produite ; si, au contraire, ce bien passe au moment du partage sur la tête d'un associé autre que l'apporteur, il s'opère une mutation qui est réputée dériver de l'acte de société et remonter rétroactivement à la formation de l'être social.

Telle est en quelques mots la théorie de la mutation conditionnelle que la régie a peu à peu élaborée et qu'elle a réussi à faire admettre par une jurisprudence, aujourd'hui trop bien assise pour espérer d'elle quelque revirement.

§ 2. — *Historique*

Il n'en faudrait pas conclure qu'un parfait accord a toujours régné entre elles, et que la Cour de cassation a admis sans aucune hésitation, la doctrine de l'administration de l'Enregistrement. Il n'en est pas ainsi, c'est seulement à la suite de nombreux échecs que la régie est parvenue à faire consacrer ses idées par la jurisprudence.

Si l'administration admettait déjà cette théorie dans une décision ministérielle du 8 décembre 1807, la Cour de cassation, par contre, ne paraît pas avoir

reconnu tout d'abord, le caractère conditionnel de la mutation résultant de l'apport, ou, tout au moins, ne s'est pas exprimée catégoriquement à cet égard dans les premiers arrêts rendus par elle sur la question. Elle semble, au contraire, avoir plutôt admis le système de la mutation niée ou de la promesse de vente, en ne reconnaissant aucune transmission de propriété dans l'apport en société, mais en frappant seulement la mutation qui s'opère au moment de la dissolution par l'attribution d'un bien à un associé autre que l'apporteur.

D'après un arrêt du 3 janvier 1832 (1), lorsqu'un apport est attribué à un associé autre que l'apporteur, la mutation s'opère « au moment de la dissolution. » La chambre des requêtes dit aussi le 23 avril 1833 (2) que l'usage seulement est apporté en société et que seule l'attribution transfère la propriété.

Un arrêt du 12 août 1839 (3) rendu par la chambre civile, porte que l'apport n'opère pas mutation de propriété et que « la seule transmission réelle et effective qui ait lieu dans l'espèce est celle qui résulte de l'abandonnement fait aux actionnaires, lors de la dissolution de la société » d'une partie des apports, et que « ce sont ces abandonnements

(1) 10344, *J. E* ; *Inst.*, 1401; § 5, *D. P.*, 33, 1, 209; *S.*, 33, 1, 573

(2) *S.*, 34, 1, 469.

(3) 12639, *J. E* ; *Inst.*, 1618, § 12; *D. P.*, 39, 1, 317; *S.*, 39, 1, 673.

qui ont constitué comme dation en paiement la véritable translation de propriété. »

Aux termes d'un arrêt de la chambre civile du 29 janvier 1840 (1) l'apport « n'opère pas une mutation. »

La Cour de cassation ne reconnaissait donc pas encore à cette époque la théorie de la mutation conditionnelle; elle défendait au contraire l'opinion d'après laquelle l'apport en société ne contient aucune mutation de propriété.

Les arrêts, qui suivirent, n'admirent pas davantage quoiqu'on dise, la doctrine de la mutation s'opérant sous condition suspensive; les termes employés par la Cour ont sans doute pu prêter à équivoque, mais il est facile de voir que malgré le peu de précision de ces décisions, il semble en ressortir que seul le fait de l'attribution à un autre que l'apporteur opère mutation sans effet rétroactif au jour de l'apport.

Un arrêt du 13 juillet 1840 (2) maintient en effet la perception du droit de vente sur le prix d'un immeuble adjugé à un associé autre que l'apporteur, sans s'inquiéter de la valeur de cet immeuble au moment de l'apport. Cette décision observe toutefois que l'acte de société n'opère pas une

(1) 12453, *J. E.*; *Inst.*, 1618, § 9; *D. P.*, 40, 1, 112; *S.*, 45, 1, 539.

(2) *J. E.*, 12562; *Inst.*, 1634, § 14; *D. P.*, 40, 1, 258; *S.*, 40, 1, 586.

mutation actuelle et complète, cette transmission étant subordonnée au partage à intervenir. A leur tour, les chambres réunies décidèrent le 6 juin 1842 (1) que c'est par une faveur spéciale que l'apport en société est soumis au droit fixe, et que si, à la dissolution de la société, la propriété de cet apport est attribuée à un associé autre que l'ancien propriétaire « la mutation définitive ayant eu lieu » et nul droit proportionnel n'ayant encore été payé, on doit le payer à cette occasion.

C'est dans des termes à peu près semblables qu'ont été rendus par la chambre civile les arrêts du 14 avril 1846 (2) d'après lequel « la mutation définitive arrive » lors de l'attribution, du 14 avril 1847 (3), du 17 avril 1849 (4) pour lequel il n'y a pas dans l'apport en société mutation « actuelle et réelle » et du 24 décembre 1879 (5) qui reconnaît la « mutation définitive » qui s'opère lorsque l'immeuble apporté est attribué à un autre associé.

Bien plus un arrêt de la chambre civile du 3 février 1868 (6) dit formellement « que l'acte constitutif d'une société dans laquelle certains

(1) *J. E.*, 13018; *Inst.*, 1683, § 8; *D. P.*, 42, 1, 291; *S.*, 42, 1, 484.

(2) *S.*, 47, 1, 378.

(3) *J. E.*, 14224; *Inst.*, 1796, § 23; *D. P.*, 47, 1, 231; *S.*, 47, 1, 278.

(4) *S.*, 49, 1, 445.

(5) *J. E.*, 21216; *Rep. per*, 5422; *Rev. not.*, 6090; *J. N.*, 22249; *Inst.*, 2637, § 2; *D. P.*, 80, 1, 182; *S.*, 80, 1, 225.

(6) *D. P.*, 68, 1, 225.

« associés apportent des immeubles, certains autres de l'argent..... n'opère point de mutation de propriété envers les actionnaires. »

C'est en 1882 qu'apparaît pour la première fois nettement formulée dans un arrêt la théorie préconisée par la régie de la cession conditionnelle entre associés, par l'effet de la convention d'apport.

Le principe avait sans doute déjà été admis auparavant par la Cour, mais dans l'arrêt du 27 juin 1882 (1), la Cour voulut exprimer avec une force nouvelle une solution déjà incontestée en jurisprudence à savoir que le droit de mutation est dû en cas d'attribution d'un apport en société à un associé autre que l'apporteur (2).

« Chaque associé, y est-il dit, est censé retenir *conditionnellement* la propriété de son apport jusqu'à l'événement du partage ; mais si lorsque cet événement s'accomplit, ledit partage attribue tout ou partie des apports à un ou plusieurs associés autres que l'ancien propriétaire, la condition suspensive étant désormais réalisée dans le sens d'une mutation définitive, le droit proportionnel doit être acquitté... »

Les mêmes termes se retrouvent à peu près tex-

(1) *J. E.*, 21925 ; *Inst* , 2673, § 8 ; *Rep. pér.*, 5975 ; *Rev not.*, 6524 ; *J. N* 22863 ; *D P* , 83, 1. 169 ; *S* , 83, 1, 382.

(2) *WABL*, sous 28 janv. 1895 ; *S.*, 96. 1, 417.

tuellement dans les arrêts du 28 janvier 1895 (1)^{*}, du 3 juillet 1899 (2) et du 29 janvier 1900 (3).

L'arrêt des Chambres réunies du 22 décembre 1904 (4) reproduit les motifs de l'arrêt solennel du 6 juin 1842, puis il ajoute que la transmission effectuée en fin de société à un autre que l'apporteur est toujours « une suite du pacte social et de la volonté qu'a eue chaque associé d'aliéner le bien par lui mis en société, dans le cas où, pour une cause quelconque, il est attribué à un autre qu'à lui-même, et qu'ainsi la transmission de propriété procède nécessairement d'un titre antérieur au partage de la société. »

§ 3. — *Arguments.*

Malgré la longue période de temps nécessitée pour l'élaboration de la doctrine de la mutation conditionnelle et pour son triomphe complet, les arguments invoqués par l'administration et la jurisprudence pour la faire admettre n'ont guère varié ; et ces dernières années encore dans l'affaire qui a

(1) *J. E.*, 24544 ; *Rp.*, 8485 ; *R. E.*, 874 ; *Inst.*, 2890, § 1 ; *J. N.*, 25700 ; *D. P.*, 95, 1, 363 ; *S.*, 96, 1, 417.

(2) *J. E.*, 25703 ; *Rp.*, 9592 ; *R. E.*, 2122 ; *Inst.*, 3004, § 5 ; *J. N.*, 26979 ; *Rev. not.*, 10347 ; *D. P.*, 1900, 1, 9 ; *S.*, 00, 1, 149.

(3) *J. E.*, 25825 ; *Rp.*, 9738 ; *R. E.*, 2317 ; *J. N.*, 27301, 27313 ; *Rev. not.*, 10544 ; *D. P.*, 1901, 1, 98 ; *S.*, 00, 1, 417.

(4) *J. E.*, 26833 ; *Rp.*, 10898 ; *R. E.*, 3747 ; *Inst.*, 3167, § 2 ; *J. N.*, 32803 ; *Rev. Not.*, 12234 ; *D. P.*, 1903, 1, 209 ; *S.*, 06, 1, 97.

donné lieu aux deux arrêts du 3 juillet 1899 et du 22 décembre 1904, la régie appuyait ses prétentions sur les raisons suivantes (1).

Reconnaissant tout d'abord que l'immunité qui a été accordée par la loi de frimaire aux apports en société est l'effet d'une faveur spéciale de la part du législateur, l'administration de l'enregistrement ajoute que la loi fiscale fait abstraction de la fiction de personnalité morale et fait dépendre uniquement l'exigibilité de l'impôt de l'effet du partage qui réalise ou non une mutation selon la personne à qui est consentie l'attribution.

Si le bien est repris par celui qui l'a mis en société, ce dernier en demeure définitivement propriétaire sans avoir à supporter aucun droit ; *media tempora non nocent*. L'associé qui a fait l'apport sera au contraire réputé s'être dépouillé de son droit de propriété au profit de ses coassociés, si à l'événement, ceux-ci reçoivent dans leur lot l'objet compris dans cet apport ; la condition qui pèse sur la mutation résultant de la mise en société se trouvera réalisée et alors seulement le droit proportionnel de mutation pourra être perçu au profit du Trésor.

La régie prétend ensuite prouver que le caractère conditionnel de la mutation résultant de la mise en société et l'effet rétroactif qui s'attache à cette

(1) *Mémoire de la Régie*, du 25 janvier 1897.

mutation, lorsqu'elle vient à se réaliser, sont reconnus en droit civil.

« Ce point, ajoute-t-elle, a été mis en lumière par Pothier, dont les écrits ont si souvent inspiré le législateur moderne. »

« Si par le partage, dit-il, que nous faisons d'une communauté, qui est composée d'héritages que nous y avons mis chacun et d'autres que nous avons acquis pour le compte de la société, les héritages qui tombent dans mon lot sont ceux que j'y ai apportés pour notre contrat de société, ils seront censés n'avoir jamais cessé de m'appartenir en entier.

« Le contrat de société, que j'ai fait avec vous, par lequel je les ai mis en communauté, ne vous y a donné qu'un droit conditionnel, dépendant de l'événement du partage, pour le cas seulement où par le partage, ils tomberaient dans votre lot ; l'événement du partage ayant fait manquer la condition, vous êtes censé n'y avoir jamais eu aucun droit... Si ce sont les héritages que vous avez mis en communauté qui étoient dans mon lot, ils seront censés avoir composé ma part dans la communauté, dès le temps du contrat de société par lequel vous les y avez mis. Je suis censé les avoir acquis de vous en entier dès ce temps par le contrat de société, dès l'instant de ce contrat, et non pas seulement par le partage.

» Si les héritages qui sont échus dans mon lot sont ceux qui ont été acquis pour le compte de la société, durant la société, ils sont pareillement censés m'avoir appartenu en entier dès le temps qu'ils ont été acquis pour le compte de la société, qui est censée les avoir acquis pour composer la part de celui dans le lot duquel ils tomberaient (1). »

M. Troplong aurait aussi d'après la régie développé la même thèse.

« Par le partage, dit-il (2), chaque associé est censé avoir été propriétaire des choses comprises dans son lot, depuis qu'elles sont entrées dans la société. »

» Nous supposons, dit-il encore (3), que par l'effet du partage, je reprenne l'immeuble que j'avais mis en société. C'est la conséquence juridique du partage que je suis présumé n'avoir pas cessé d'être propriétaire de cet immeuble.

» Supposons maintenant que, par le partage, l'immeuble que j'ai mis en société tombe dans le lot de Pierre, mon coassocié, celui-ci sera censé en être devenu propriétaire dès l'instant de notre réunion en société, il sera présumé l'avoir acquis de moi directement. C'est donc à ce moment que la translation de la propriété se sera opérée et le con-

(1) POTHIER, *Société*, chap. IX, § 4, N° 179

(2) TROPLONG, *Contrat de société*, N° 1063.

(3) TROPLONG, *De la prescription*, N° 886.

trat de société aura engendré alors un effet acquisitif égal au contrat de vente ou d'échange. »

C'est aussi l'opinion de M. le Conseiller Paul Pont (1). « Il y a, écrit-il, à partager entre Pierre et Louis un fonds commun dans lequel sont entrés des immeubles apportés par chacun des associés et d'autres immeubles acquis pour le compte de la société. Si les immeubles échus à Pierre sont ceux qu'il avait apportés lui-même, ils seront censés n'avoir jamais cessé de lui appartenir en entier. Le contrat de société, selon l'expression de Pothier, n'avait donné à Louis qu'un droit conditionnel, dépendant de l'événement du partage, pour le cas où ils tomberaient dans le lot de celui-ci ; et l'événement ayant fait manquer la condition, Louis est censé n'y avoir jamais eu aucun droit. »

Ainsi, conclut la régie, d'après l'opinion unanime des auteurs en droit civil, l'apport d'un immeuble dans la société n'opère pas une mutation actuelle, parfaite et définitive. Cette mutation est soumise à la condition suspensive que l'immeuble ne sera pas repris par celui qui a fait l'apport, lors du partage de la société. Elle ne se réalise par conséquent d'une manière complète que par l'attribution de l'objet à l'associé qui n'en était pas propriétaire. Jusqu'à cette époque elle est en quelque sorte suspendue.

(1) P. PONT, *De la Société*, art. 1872, N° 795.

L'administration cherche ensuite à démontrer que la loi de frimaire an VII n'a fait qu'appliquer cette théorie à la perception du droit d'enregistrement et qu'elle a affranchi les actes de société du droit proportionnel, qui était perçu antérieurement en vertu de la loi du 19 décembre 1790, en considérant que ces actes n'opèrent aucune transmission et ont un caractère simplement déclaratif. La régie fait d'ailleurs remarquer qu'il résulte bien des termes du rapport de Duchâtel et de la rédaction même de la loi de l'an VII que cette exemption a été expressément limitée au cas où l'acte de société ne renferme aucune mutation.

Duchâtel tout d'abord signalait ce fait qu'on ne soumettrait plus « au droit proportionnel les actes de société lorsqu'aucun des contractants ne s'oblige à l'égard des autres. »

Le projet de loi à son tour exprimait cette pensée dans les termes suivants : « Il sera perçu 1 franc de droit fixe sur les sociétés de quelque nature qu'elles soient et par quelque acte qu'elles soient faites, lorsqu'elles ne contiendront ni obligation, ni libération, ni transmission de biens meubles ou immeubles d'une partie à l'égard de l'autre » (article 86 paragraphe 1 N° 35). La même idée aurait été définitivement consacrée par la rédaction de l'article 68 paragraphe 3 N° 4 de la loi de frimaire. « Sont soumis au droit fixe de 3 francs les actes de société

qui ne portent ni obligation, ni libération, ni transmission de biens meubles ou immeubles entre les associés ou autres personnes. »

Il résulte de ces dispositions, poursuit la régie, que toute mutation entre associés contenue dans le pacte social donne lieu au droit proportionnel. Or, lorsqu'un des membres de l'entreprise apporte des biens meubles ou immeubles on ne sait pas encore à cette époque si ces biens seront transmis à un autre associé ou resteront la propriété de l'auteur de l'apport. La mutation est soumise à la condition suspensive du partage et de l'attribution de l'apport à un associé autre que ce dernier. Jusqu'à ce moment, le droit reste donc conditionnel, mais dès que l'événement s'est réalisé, la transmission dont le contrat de société est le titre devient certaine et actuelle, l'article 68 paragraphe 3 N^o 4 de la loi de frimaire doit recevoir son application.

L'administration invoque encore l'autorité de M. Demante, qui se prononce dans le même sens. « Quand, enseigne-t-il (1), le contrat de société est laissé à la seule énergie des règles du droit naturel qui l'ont constitué, il produit seulement entre les associés des rapports obligatoires d'où peut résulter une transmission partielle de la propriété des biens apportés. Mais souvent en vertu d'une concession

(1) DEMANTE, I, 328.

de la loi civile, le contrat de société engendre une personne fictive, ou comme on dit généralement un être moral, entièrement distinct de la personne individuelle des associés... Dans le premier cas l'apport en société établit entre les associés un état de copropriété par indivis. En réalité cet apport effectue donc actuellement une transmission partielle. Pourquoi le droit proportionnel ne frappe-t-il pas immédiatement cette transmission ? C'est que la copropriété est considérée comme un état provisoire, qui tôt ou tard aboutira à un partage. L'événement du partage déterminera rétroactivement l'état de la propriété et la perception de l'impôt ». Demante conclut que l'associé n'acquérant qu'un droit conditionnel, il est juste de décider que l'acte de constitution n'est passible d'aucun droit proportionnel ; mais par application de la théorie des conditions, ce dernier droit pourra être exigible suivant l'événement du partage. Il ajoute d'ailleurs qu'au cas où la société a la personnalité morale, le même raisonnement n'est plus applicable ; la société étant alors un nouvel acquéreur, il n'y a pas, tant qu'elle dure, d'indivision entre ses membres ; elle ne commence qu'à la dissolution et c'est à cette époque seule que remonte l'effet rétroactif du partage. Quoiqu'il en soit la loi fiscale n'exige pas dans ce second cas le droit proportionnel sur l'apport en société ; elle ne le perçoit que si le bien apporté tombe dans le lot d'un nouveau possesseur.

Le même auteur exprime ailleurs la même doctrine (1) « D'après la théorie de Pothier suivie par les auteurs de la loi de frimaire, l'apport en société n'opère mutation que sauf l'événement ultérieur du partage. Dans ce système, la transmission étant provisoirement suspendue par une condition, il est conforme aux principes généraux de suspendre aussi la perception du droit proportionnel. Quand le partage n'attribue le fonds apporté par vous dans la société, la condition s'accomplit, la mutation s'opère alors rétroactivement ; le droit proportionnel est encouru en vertu du principe formulé par l'article 4 de la loi de frimaire et conformément aux dispositions générales de l'article 69 paragraphe 5 N° 1 et paragraphe 7 N° 1 concernant tous les actes translatifs de biens meubles ou immeubles. »

Comme suprême argument enfin et comme conclusion de tous ceux qui précèdent, l'administration de l'enregistrement, se réclame de la jurisprudence de la Cour de cassation qui « dans une série ininterrompue d'arrêts » se déroulant de 1839 à 1895 « a décidé que, si la mise en société d'un immeuble échappe à la perception immédiate du droit de mutation, ce droit devient exigible dès que, par l'effet de la dissolution et du partage, le bien se trouve

(1) DEMANTE, I-I, N° 735.

attribué à un associé autre que celui qui l'avait transmis à la société. »

Nous avons vu plus haut ce qu'il faut penser de cette affirmation de la régie, et à quel point les décisions de la Cour de cassation étaient peu précises sur ce point au moins jusqu'en 1882. Il est par conséquent au moins étrange que l'administration de l'enregistrement se réclame de cette haute autorité, alors que les termes employés par cette dernière, ne sont catégoriques que sur un point : c'est que l'apport en société n'opère pas de mutation ; et que seul le fait de l'attribution à un autre que l'apporteur opère transmission ; sans effet rétroactif au jour de l'apport par suite de l'événement d'une condition.

§ 4. — *Critique de la théorie de la cession conditionnelle*

A n'en croire que le nombre et le poids des témoignages invoquées, il semble que le système de la régie touchant la mutation conditionnelle est particulièrement bien établie et que ceux qui chercheraient encore à le combattre n'ont plus qu'à baisser pavillon. Il n'en est heureusement pas encore ainsi ; il est d'ailleurs de toute nécessité avant d'admettre ces différents textes et afin de les mieux interpréter, de chercher à les rétablir dans le cadre où leur auteur les avait placés.

Contrairement en effet à ce que l'administration de l'enregistrement lui fait dire dans le passage précité de son contrat de société, Pothier n'a jamais enseigné que l'acte de constitution renferme ou est censé renfermer une vente conditionnelle ; c'est ce qu'il est facile d'établir en démontrant que la régie par un examen trop superficiel a détourné de son véritable sens le passage dans lequel elle prétend trouver cet enseignement.

C'est sur une citation incomplète, sur un extrait mutilé et dénaturé pour les besoins de la cause, emprunté au chapitre IX du traité du contrat de société de Pothier que la régie fonde sa théorie, chapitre intitulé . « De l'effet de la dissolution des sociétés et de leur partage. »

La régie ne reproduit qu'une partie du numéro 179 du chapitre dont il s'agit ; encore ne la reproduit-elle pas assez fidèlement. Elle en omet complètement ce qu'il est le plus important de connaître pour en comprendre le véritable sens. Si au lieu d'isoler ce passage du traité des sociétés, on le rapproche de ce qui précède, on reconnaît aisément que l'éminent jurisconsulte qu'était Pothier professait une doctrine bien différente de celle dont l'administration fait la base de son système.

Au chapitre IX article 2 paragraphe 4 N^o 197 de son ouvrage, Pothier ne recherche pas, quels sont les effets de l'apport en société, il examine un point

tout autre, celui de savoir quels sont les effets du partage de la société et il dit (1).

« 179. — L'effet du partage est de dissoudre la communauté qui était demeurée entre les ci-devant associés après la dissolution de la société.

» Il y a une grande différence entre notre droit français et le droit romain sur l'effet du partage. Par le droit romain, le partage était une espèce d'échange : *divisio instar permutationis obtinet* ; chacun des copartageants était censé acquérir de ses copartageants les parts qu'ils avaient avant le partage, dans les effets compris dans son lot, et leur céder à la place celle qu'il avait, avant le partage, dans les effets compris dans le leur. C'est pourquoi les choses échues au lot de l'un des copartageants demeuraient sujettes aux hypothèques des créanciers de ses copartageants pour la part qu'y avaient eue ses copartageants avant le partage.

» Au contraire, selon notre droit français, un partage n'est pas regardé comme un titre d'acquisition, mais comme un acte qui ne fait autre chose que déterminer les parts indéterminées que chacun des copartageants avait, avant le partage, dans la communauté qui était entre eux aux seules choses échues au lot de chacun d'eux.

» Ces actes de partage ont, selon notre droit

(1) POTHIER, édit. BUGNET ; tome IV.

français, un effet rétroactif. En conséquence, les choses échues en chaque lot sont censées avoir toujours seules composé la part qu'avait eu la communauté celui au lot duquel elles sont échues.

» Il est censé avoir été seul propriétaire de ces choses depuis qu'elles ont été mises en la communauté ou acquises pour le compte de la communauté, et n'avoir jamais eu aucune part, depuis que la communauté a été contractée, dans les choses échues aux lots de ses copartageants. Le partage, selon ces principes, n'est pas un titre d'acquisition, et chacun des copartageants n'acquiert par le partage rien de ses copartageants. C'est pour cela que les partages ne donnent pas d'ouverture aux droits seigneuriaux ; c'est aussi pour cette raison que les héritages échus au lot de chacun des copartageants ne sont sujets, pour aucune partie, aux hypothèques des créanciers particuliers de ses copartageants. »

Par ces observations, d'une parfaite clarté, Pothier a bien pour but de montrer, non pas que le contrat de société est un contrat de vente sous condition suspensive, mais bien plutôt que dans le droit français et à la différence du droit romain, le partage n'est pas un titre d'acquisition ; qu'il a un effet rétroactif, et qu'en conséquence « chacun des copartageants n'acquiert par le partage rien des copartageants. »

Pour rendre sa démonstration plus frappante, le savant jurisconsulte ajoute des exemples de rétroactivité, parmi lesquels se trouve le passage cité par la régie.

Cette dernière néglige donc la première partie du N^o 179, celle pourtant où se pose le mieux la question qu'il s'agit d'examiner. Le fragment du même numéro reproduit par l'administration de l'enregistrement, ne doit pas pour être bien compris être séparé de celui dont il n'est que l'accessoire ; car après avoir tout d'abord enseigné que le partage est rétroactif et ne constitue pas un titre d'acquisition, Pothier met sa pensée en relief par des exemples. La régie ne cite que des exemples, c'est-à-dire la partie accessoire de la discussion et où se trouvent certaines expressions dont le véritable sens est déterminé par la partie omise. Encore ne fait-elle pas fidèlement son emprunt. Elle commence par écarter du fragment qu'elle transcrit, les expressions « par exemple » employées pour relier les deux parties de N^o 179. Elle supprime aussi des phrases ou des membres de phrase dans lesquels Pothier fait ressortir au point de vue hypothécaire, l'effet rétroactif du partage, qui est ici le véritable et seul objet de la discussion et admet que par suite de cet effet rétroactif, les immeubles, attribués à un copartageant, n'ont pu être durant la société, hypothéqués pour aucune portion par son copartageant.

Pour faire bien saisir son idée de la rétroactivité du partage, il la présente encore sous cette forme. « Le contrat de société que j'ai fait avec vous, par lequel je les ai mis (mes héritages) en communauté, ne vous y a donné qu'un droit conditionnel dépendant de l'événement du partage, pour le cas seulement, auquel, par le partage, ils tomberaient dans votre lot. »

C'est sur les mots « droit conditionnel » sur ces seuls mots, que la régie fonde sa théorie de la prétendue vente sous condition suspensive, contenue dans tout contrat de société.

Quel est donc ce droit conditionnel ? C'est tout simplement le droit qu'à tout communiste, coassocié cohéritier, copropriétaire, sur les objets devenus communs entre lui et d'autres par voie d'association, de succession ou d'acquisition à tout autre titre ; c'est le droit de devenir propriétaire de ces objets, si le partage les lui attribue.

« En ce même sens, fait remarquer M. Rigal dans une étude du Journal du Notariat (1), tout citoyen français est propriétaire du bien de son voisin sous la condition que celui-ci le lui vendra ». En ce même sens encore, tout acquéreur en commun d'immeubles, tout cohéritier est propriétaire de l'immeuble indivis dès le jour de l'acquisition

(1) *J. du Not.*, 1903, p. 225 et suiv.

originnaire ou du décès de l'auteur commun, sous la condition qu'il en deviendra ultérieurement attributaire par voie de partage ou de licitation.

Il y a d'ailleurs une profonde différence entre cette création d'indivision résultant d'un contrat ou d'un quasi-contrat et la vente ou la mutation sous condition suspensive, et c'est méconnaître complètement la pensée d'un jurisconsulte tel que Pothier que de lui attribuer cette étrange doctrine suivant laquelle le contrat de société contiendrait, entre les associés, une vente d'apports soumise à une condition suspensive.

Dans le fragment de son traité, ci-dessus reproduit, Pothier s'applique uniquement à déterminer les effets du partage et son caractère rétroactif. Il ne fait qu'y exposer la théorie du partage déclaratif qui sera consacrée plus tard par l'article 883 du Code civil, concernant le partage des successions, et par l'article 1872 relatif au partage des sociétés.

Quant au contrat de société, la définition qu'il en donne est encore celle qui a passé dans notre Code. « Le contrat de société, dit-il, est un contrat par lequel deux ou plusieurs personnes mettent ou s'obligent de mettre en commun quelque chose pour faire en commun un profit honnête, dont ils s'obligent réciproquement de se rendre compte. » Le Code civil s'exprime en termes analogues dans son article 1832.

Pothier enseignait d'ailleurs, que le contrat de société faisait naître entre les associés une communauté qui les rendrait copropriétaires des biens mis en commun pour la propriété. La seule différence qu'il voyait entre cette communauté ou copropriété et celle qui se forme, par exemple, entre plusieurs personnes qui ont recueilli conjointement une succession ou un legs, c'est que la société résulte d'un contrat et la communauté entre héritiers ou légataires « est un quasi contrat qui forme entre les personnes entre lesquels les choses sont communes des obligations semblables à celles qui naissent du contrat de société » (1).

Certains auteurs, pourtant, loin d'admettre la personnalité morale des sociétés, allaient jusqu'à prétendre que le capital mis en société par chaque associé n'y devenait pas commun. Pothier s'élève avec force contre cette assertion et répond. « C'est une erreur grossière de dire avec l'auteur des Conférences de Paris (T. II, p. 15) que la société diffère de la communauté en ce que dans la société, le capital que chacun des associés y met n'est pas commun. Cela est faux, si les associés ne mettent quelquefois en société que la jouissance de certaines choses dont ils demeurent chacun séparément propriétaires, ils mettent aussi quelquefois en société

(1) *Tr. du contrat de société*; Nos 2 et 3

les choses mêmes, qu'ils y apportent, et les rendent communes entre eux, aussi bien pour la propriété que pour la jouissance » (1).

Chaque associé en sa qualité de copropriétaire des biens mis en commun à la faculté soit d'aliéner et d'engager les choses dépendantes de la société pour la part qu'il y a, soit de s'associer un tiers pour cette part (2).

Cette copropriété persiste après la dissolution « à l'égard des choses que les associés ont mises en société, non pas seulement quant à la jouissance, mais pour être communes entre eux comme la dissolution de la société, n'empêche pas les dites choses aussi bien que celles qui ont été acquises durant la société, de demeurer communes entre les ci-devant associés jusqu'à ce qu'elles aient été partagées, tout ce qui en proviendra jusqu'au partage quoique depuis la dissolution de la société sera commun entre eux » (3).

Par son apport en société d'ailleurs, l'associé s'est dessaisi actuellement et définitivement de la propriété privée des choses qu'il a mises en commun ; en effet « lorsque, dit Pothier, un des ci-devant associés trouve en nature dans la masse des biens de la communauté (après la dissolution) les choses

(1) *Tr. du contrat de société* ; N° 3.

(2) " " Nos 89 et 91.

(3) " " N° 160.

qu'il y a mises, soit meubles, soit héritages, il n'est pas fondé à les avoir préférablement à ses associés, il n'a pas plus de droits qu'eux » (1).

En résumé la doctrine de Pothier concernant la nature du contrat de société et les effets du partage est bien la suivante.

Par le contrat de société, les associés deviennent immédiatement copropriétaires des biens mis en commun pour la propriété, comme ils le seraient de biens à eux échus par legs ou succession. L'associé ne retient son apport ni conditionnellement, ni autrement ; il en fait simplement une chose commune, une copropriété entre tous les associés.

Par le partage « les choses échues en chaque lot sont censées avoir toujours seules composé la part qu'avait en la communauté celui au lot duquel elles sont échues.... Le partage n'est pas un titre d'acquisition, et chacun des copartageants n'acquiert par le partage rien de ses copartageants, c'est pour cela que les partages ne donnent pas d'ouverture aux droits seigneuriaux. »

Pothier ne veut donc qu'appliquer ici le principe de l'effet déclaratif qu'il a établi ailleurs pour la généralité des partages.

« Avant le partage, dit-il, chacun des copartageants a une part ou une moitié dans la masse qui

(1) *Tr. du contrat de société* ; N° 170.

est à partager, qui n'a rien de certain, ni de déterminé, par rapport à ce dont cette part doit être composée ; ce n'est que par le partage qu'elle est déterminée aux choses qui lui sont assignées : elle est censée avoir été composée de ces choses dès le commencement et n'avoir jamais compris rien de ce qui est tombé dans les autres lots. Par exemple, lorsque des cohéritiers partagent ensemble les biens d'une succession, le partage détermine tellement la part de chacun des héritiers dans la succession aux choses qui tombent dans son lot que chacun desdits héritiers est censé avoir succédé au défunt dès l'instant de sa mort, aux dites choses pour le total, et n'avoir succédé à rien de ce qui est tombé dans les autres lots (1). »

Pothier applique la même règle aux partages entre colégataires ou coacquéreurs et décide que dans ces différents cas, le partage n'est pas un acte translatif sujet aux droits seigneuriaux.

Il en résulte pour la société, que chacun des associés y est copropriétaire indivis de l'ensemble des biens apportés par l'un ou par l'autre d'entre eux et que par application du principe de l'effet déclaratif, les biens qui, par le partage, sont attri-

(1) POTHIER, *Tr. du contrat de vente*, part. VII, art. 6, § N° 631; *Tr. des successions*, ch. IV, art. 5, § 1; Introduction au titre XVII de la coutume d'Orléans, N° 96.

bués à l'un des associés, sont censés lui avoir appartenu dès le jour où ils sont devenus communs ; c'est en ce sens qu'on peut dire que chaque associé est propriétaire sous condition suspensive de tous les biens sociaux, de sorte que sa propriété exclusive, fixée par le partage, remontera au jour de l'entrée des biens dans l'indivision.

Aussi l'argumentation de Pothier s'applique-t-elle aussi bien aux objets acquis par la société dans le cours de son existence qu'aux objets apportés par l'un des associés ; il le dit lui-même ; « si ce sont les héritages que vous avez mis en communauté qui échoient dans mon lot, ils sont censés avoir composé ma part dans la communauté dès le temps du contrat de société, par lequel vous les y avez mis. Je suis censé les avoir acquis de vous en entier dès ce temps par le contrat de société... si les héritages qui sont échus dans mon lot sont ceux qui ont été acquis pour le compte de la société, durant la société, ils sont pareillement censés m'avoir appartenu en entier dès l'instant de ce contrat » (1)...

L'effet rétroactif paraît donc à Pothier justifié pour tous les biens composant la masse. Si des apports sont attribués à leur auteur, ils seront censés n'avoir jamais cessé de lui appartenir. Le contrat de société par lequel un apport a été mis en

(1) POTHIER, *Tr. du contr. de soc.* ch. IX, N° 179.

communauté n'a donné sur cet apport, aux autres associés, qu'un droit conditionnel, dépendant de l'événement du partage et pour le cas seulement où, par le partage, il tomberait dans leur lot. L'événement du partage a-t-il fait manquer la condition ? Les associés étrangers à l'apport sont censés n'y avoir jamais eu aucun droit. La condition, au contraire se réalise-t-elle ? Les associés attributaires de l'apport sont censés l'avoir acquis de l'apporteur dès l'instants même de la formation de la société.

Quant aux acquêts sociaux, ils seront censés avoir été achetés par la société pour le compte de l'attributaire définitif qui sera ainsi réputé en avoir été propriétaire dès l'origine..

Telle est la théorie imaginée par Pothier pour justifier l'effet rétroactif du partage des biens sociaux, quelle que soit leur origine et quelle que soit leur attribution.

Lorsqu'il dit que les associés de l'apporteur, déclarés attributaires de l'apport, sont *censés* les avoir acquis dès le jour de la mise en société, il n'entend point qu'il y ait eu alors une acquisition véritable et réelle. Il commence, en effet, par enseigner que le partage de société, comme celui de succession, n'est pas regardé comme un titre d'acquisition et ne donne pas, en conséquence, ouverture aux droits seigneuriaux. Il examine ensuite chacune des hypothèses qui peuvent se

présenter : attribution divise des acquêts à l'un des associés, de l'apport à l'apporteur, de l'apport à un autre associé, et il conclut que, dans toutes ces hypothèses, le partage rétroagit, c'est-à-dire a un effet déclaratif qui justifie l'exemption du droit proportionnel dont il jouit.

Le passage de Pothier invoqué par la régie ne peut donc d'aucune façon servir de fondement à la théorie de la mutation conditionnelle ; ceux de Troplong et de P. Pont ne sont guère plus probants. Ces deux jurisconsultes, n'ayant fait que rééditer les idées de Pothier, leurs écrits n'apportent aucun appui nouveau à la thèse de l'administration.

Tous deux étudient le caractère rétroactif du partage et en font remonter les effets au jour de la constitution de la société ; ils se placent d'ailleurs dans l'hypothèse d'une société civile ; celle-ci n'ayant pas d'après la majorité des auteurs même depuis l'avènement du Code civil, la personnalité morale, il est, de toute évidence, que les effets du partage doivent remonter au jour où s'est formée la communauté, au jour où les biens ont été mis en commun, donc au jour de la constitution de la société.

Paul Pont est d'ailleurs d'un tout autre avis en ce qui concerne les sociétés commerciales. « Il y a une différence notable, enseigne-t-il (1), entre les

(1) P. PONT, II, 1986.

sociétés civiles et les sociétés commerciales, en ce qui concerne les effets du partage... L'effet rétroactif, quant aux sociétés civiles, remonte au jour même où la société s'est formée, ou, au moins, au moment où les choses ont été acquises à la société. Cette différence procède de l'idée qu'en principe la rétroactivité du partage ne saurait remonter avant le jour où a commencé l'indivision. Or si, dans la société civile, l'indivision commence à la formation du contrat, en ce que la société, ne comportant pas la fiction d'un être moral, constitue par elle-même une simple indivision entre les associés, dans les sociétés commerciales, revêtues, au contraire, de la personnalité juridique, la société, être moral, capable de posséder est investie de la propriété de tout ce qui compose le fonds social, en sorte que c'est seulement le jour où elle prend fin par la dissolution que les associés deviennent communistes et que l'indivision commence....

» Il faut donc maintenir que c'est seulement à l'époque de la dissolution que les biens sociaux, ne pouvant plus appartenir à un être moral qui a cessé d'exister, deviennent la propriété indivise des associés ; à ce moment, dès lors, que l'indivision commence, et, à ce moment, que s'arrête l'effet rétroactif du partage. »

Des déclarations aussi nettes et aussi précises dispensent de tout autre commentaire. Ces lignes

viennent en effet très heureusement compléter celles que P. Pont écrivait à propos des sociétés civiles et le passage cité par la régie aurait eu vraiment besoin d'être suivi de celui-ci, qui vient dissiper toutes les obscurités que le précédent aurait pu faire naître ; qui, bien plus, indique dans quel sens les paroles de Pothier doivent être interprétées, et fait bien voir qu'elles ne s'appliquent qu'aux sociétés civiles.

Bugnet vient aussi confirmer cette solution. « Nous préférons, dit-il (1) ne faire remonter la fiction rétroactive, qu'à l'époque de la dissolution de la société ; en conséquence, nous disons que chaque associé est censé avoir succédé dans la propriété des objets qui composent son lot, immédiatement à la société elle-même ; donc les immeubles resteront frappés des hypothèques valablement consenties au nom de la société, et pendant sa durée ; il n'y aura que les hypothèques consenties par les autres ci-devant associés depuis la dissolution de la société qui disparaîtront. »

Bugnet, reconnaissant ici l'existence d'un être moral qui meurt, lors de la dissolution, semble croire que Pothier a commis ici une erreur en faisant remonter les effets du partage au jour de la constitution de la société.

(1) BUGNET SUR POTHIER ; tome IV, *contrat de sociétés* chap. IX, N° 179, note.

Bugnet a sans doute pensé que Pothier avait voulu parler des sociétés commerciales, auquel cas sa remarque serait tout à fait justifiée, les effets du partage ne remontant alors qu'au jour de la dissolution de la société, puisque celle-ci étant un être moral a été propriétaire jusqu'à cette époque ; ou bien Bugnet croyait à la personnalité morale de toutes les sociétés tant civiles que commerciales, son observation serait dès lors encore très juste à son point de vue et pour son époque, mais on ne pourrait en faire un grief à Pothier, qui n'admettait pas la personnalité morale des sociétés civiles et qui ne parle que de ces dernières dans le passage invoqué par la régie.

Dans le système de cet éminent jurisconsulte, en effet, la formation d'une société, donne naissance à une communauté qui rend les associés copropriétaires des choses mises en commun. Du jour où la société est constituée, l'indivision existe entre les associés, chacun d'eux ayant admis les autres à posséder conjointement avec lui les biens qu'il a apportés à la société.

Il est alors juridiquement possible de faire remonter la rétroactivité du partage jusqu'au jour où l'indivision avait pris naissance entre les associés, c'est-à-dire jusqu'au jour où les biens partagés, avaient été apportés par les associés ou acquis par eux au cours de l'association. En cela Pothier ne

fait qu'appliquer une règle déjà admise dans l'ancien droit et souvent par lui, suivant laquelle tout partage rétroagit jusqu'au jour où les copartageants étaient devenus copropriétaires par indivis.

Aujourd'hui par contre, la société tant civile que commerciale, à la différence de la communauté étudiée par Pothier est considérée comme étant une personne morale, du moins d'après la jurisprudence, car quelques auteurs, et non des moindres, ne veulent pas encore reconnaître cette personnalité aux sociétés civiles. Pour ce qui est de la jurisprudence, dont les décisions seules nous intéressent ici, toutes les sociétés sont des personnes morales.

L'arrêt des chambres réunies de la Cour de cassation rendu le 23 février 1891, décide très catégoriquement « qu'il est de l'essence des sociétés civiles, aussi bien que des sociétés commerciales, de créer au profit de l'individualité collective, des intérêts et des droits propres et distincts des intérêts et des droits de chacun de ses membres... que les sociétés civiles constituent tant qu'elles durent une personne morale, laquelle est propriétaire du fonds social. »

En conséquence la propriété des biens mise en société est transmise non plus aux associés personnellement comme autrefois, mais à un être moral qui personnifie la société et qui possède seul tant que dure l'association. « Il est du contrat de société, porte un arrêt de cassation du 23 mars 1881, que

les choses mises en commun deviennent par le résultat de l'apport, qu'en font les associés, la propriété exclusive et incommutable de l'être moral qui constitue la société. Ainsi au moment même où le contrat est formé, les associés, cessent d'être propriétaires de leurs apports, sans devenir, vis-à-vis de la société, créanciers des dits apports. Ils acquièrent seulement en échange ou en retour le droit de prendre part aux bénéfices que la société pourra réaliser jusqu'à sa dissolution, et de participer lors de cette dissolution au partage du fonds en l'état d'augmentation ou de diminution où il se trouve par l'effet des chances sociales. »

Il en résulte que si on peut réputer purement déclaratif l'acte qui, en attribuant à chacun des copropriétaires, une part des biens dont la possession était commune, met un terme à l'indivision, on ne saurait, quand il s'agit d'un partage entre associés, en reporter l'effet jusqu'au moment où la société s'était formée. Ce serait nier l'existence de la société quand, cependant, elle a été propriétaire et que la validité des actes qu'elle a faits, des hypothèques qu'elle a constituées, des antichrèses qu'elle a consenties ne peut être contestée. La rétroactivité doit donc s'arrêter à l'époque où la dissolution, en éteignant la propriété de l'être moral a établi entre les associés une simple communauté.

Toutes les sociétés étant aujourd'hui, pour la jurisprudence des personnes morales, l'effet rétroac-

tif du partage ne remonte pour elles qu'au jour de leur dissolution, c'est-à-dire au moment où l'être moral se trouve anéanti.

Aussi ne peut-on s'expliquer la raison pour laquelle l'administration et la jurisprudence fondent leur théorie de la cession conditionnelle, sur une doctrine celle de Pothier, suivant laquelle l'effet déclaratif remonte au jour de la constitution de la société.

Il n'en est pas moins vrai d'ailleurs que si l'appui que la régie prétend trouver dans les écrits de Pothier, de Troplong et de P. Pont, lui fait défaut, comme nous venons de le prouver, l'autorité de M. Demante ne saurait non plus être invoquée davantage.

Si dans le fragment cité par l'administration, M. Demante expose la théorie de la cession conditionnelle, il avoue le faire d'après les enseignements de Pothier, et nous avons dit l'inanité d'un pareil argument.

Bien plus le savant auteur loin de reconnaître la mutation s'opérant lors de l'apport en société, s'appuie, au contraire, sur le rapport de Duchâtel pour « conclure que dans le système de la loi de frimaire, le contrat de société réduit à ses clauses essentielles est un acte déclaratif, c'est à ce titre qu'il échappe au droit proportionnel » (1).

(1) DEMANTE. *Principe de l'Enregistrement*, N° 328.

L'administration de l'enregistrement se réclame encore des termes des conclusions de M. le procureur général Dupin à propos de l'arrêt des chambres réunies du 6 juin 1842 (1) : « Je reconnais, dit-il, que l'apport de chaque associé rend la société propriétaire de l'objet, meuble ou immeuble, qui constitue cet apport.... Ainsi, à la rigueur, le droit de mutation serait dû et s'il n'est pas payé à cet instant, c'est faveur, c'est rémittence, le droit dort, si je puis dire ainsi, mais ce qui est différé n'est point perdu, la régie attendra l'événement... Si au jour de la dissolution de la société, les associés partagent entre eux l'immeuble d'un seul le droit proportionnel sera perçu sur les parts qui leur écherront; si un seul d'entre eux obtient la totalité de l'immeuble apporté par un autre, il paiera le droit proportionnel sur le tout. En effet dans ce cas le partage n'est plus seulement déclaratif, il est attributif au profit de cet associé, qui pour la première fois, aux yeux de la régie, apparaît distinctement comme propriétaire nouveau de cet immeuble. La faveur des sociétés consiste en ce que la régie n'exige qu'un droit fixe, au début de la société. Ce droit fixe est une sorte d'acquêt à caution. Mais il n'y a pas remise du droit proportionnel auquel pourront donner lieu les faits subséquents. »

M. le Procureur général Baudouin dans ses con-

(1) S., 42, 1, 484.

clusions précitées, invoque aussi ces déclarations pour défendre la théorie de la mutation conditionnelle ; il les trouve d'une « clarté parfaite » et tout à fait conformes à l'arrêt du 6 juin 1842. « On y voit, vit-il, apparaître la même pensée, traduite par ces mots « la mutation définitive » opposés nécessairement à l'idée de mutation provisoire ou conditionnelle et s'opérant par le fait de la liquidation et du partage, lorsque par l'événement de ce partage, l'immeuble apporté est attribué à un autre associé que l'apporteur ? « Attendu, dit l'arrêt (du 6 juin 1842) que si à la suite de la dissolution et de la liquidation de la société, la propriété de cet immeuble est attribuée à un associé autre que l'ancien propriétaire, la mutation définitive arrivant, et nul droit proportionnel n'ayant encore été payé, on doit le payer à l'occasion de cette mutation » et plus loin « que, d'après ces faits, la mutation définitive ayant alors eu lieu, un droit proportionnel devait être payé ». c'est, ajoute M. Baudouin, cette même expression « mutation définitive » caractéristique de cette théorie de la cession conditionnelle que nous retrouverons depuis lors dans tous les arrêts.

Cette interprétation donnée par l'éminent magistrat aux termes « mutation définitive » semble plutôt large quand il se permet d'en déduire toute la théorie de la cession conditionnelle.

Cette opinion n'a pas été admise par les arrêts rendus par la Cour de cassation de 1830 à 1842 qui, nous l'avons montré, n'ont jamais fait allusion à l'idée d'une mutation s'opérant sous condition suspensive, mais bien plutôt à celle d'une promesse de vente que l'associé est censé consentir au profit de l'attributaire futur en faisant à la société l'apport pur et simple d'un bien ; la dissolution de la société arrivant, la promesse unilatérale est acceptée par l'attributaire et la mutation se réalise à la date du partage, sans rétroactivité.

Les termes de l'arrêt pas plus que les conclusions de Dupin ne viennent prêter leur appui à la théorie de la cession conditionnelle.

Aucun des considérants de l'arrêt tout d'abord, ne fait allusion à la prétendue rétroactivité de la mutation qui se produit après la dissolution de la société. Bien plus, il ressort nettement des termes employés que dans l'esprit de la Cour, cette transmission ne remonte nullement au jour de la constitution de la société.

Les chambres réunies reconnaissent, en effet, que l'apport a entraîné mutation de propriété au profit de l'être moral ; par une faveur spéciale la loi fiscale a exempté cette mutation du droit proportionnel, mais à la condition, toutefois, qu'à la dissolution de la société, la propriété de l'apport qui n'avait été aliénée que pour la durée de l'être moral, revienne

se fixer sur la tête de l'apporteur. Si elle est transférée sur une autre tête, il y a mutation possible de l'impôt et le partage, même pur et simple, qui effectue ce transfert est attributif et non déclaratif.

Si en effet au moment de la constitution de la société, le législateur fiscal ne tient pas compte de la mutation qui résulte des apports puisqu'il ne la soumet qu'au droit fixe ; c'est que la société devant avoir une durée limitée, cette mutation n'est en quelque sorte que provisoire et n'a rien de définitif : pour savoir si réellement une mutation se produira, il faut attendre le partage du fonds social ; de deux choses l'une ; ou l'associé qui avait apporté le bien le reprend en nature, et par une fiction légale on ne considère pas le temps pendant lequel cette chose a été dans la société, l'associé rentre dans son domaine comme s'il n'avait jamais cessé d'être propriétaire : il n'y a pas eu mutation, donc aucun droit proportionnel n'est dû ; ou le bien apporté par un des associés est mis au lot d'un autre ; le partage est dès lors translatif au profit de ce coassocié ; c'est alors seulement aux yeux du fisc que s'opère la mutation définitive qui donne ouverture au droit proportionnel.

Cette expression de « mutation définitive » peut d'ailleurs aussi bien s'accommoder avec la théorie de la promesse de vente qu'avec celle de la cession conditionnelle et s'entendre en ce sens que l'appor-

teur ayant promis de vendre son apport à ses coassociés en fin de société, la vente définitive a lieu en ce moment sous forme d'attribution par voie de partage. Il n'y a donc aucun argument à tirer de ces mots dont M. Baudouin fait état à l'appui de sa thèse.

Les conclusions du procureur général Dupin ne sont guère plus probantes ; si dignes d'attention qu'elles soient d'ailleurs, elles ne peuvent prévaloir contre la lettre et l'esprit de l'arrêt. Au surplus, il ne fait aucune allusion, pas plus que la Cour elle-même, à une prétendue vente conditionnelle que contiendrait implicitement l'apport pur et simple. Il se borne à dire que l'apport rend la société propriétaire, que le droit proportionnel devrait, en conséquence, dans la rigueur des principes, être payé à ce moment : s'il ne l'est pas, « c'est faveur, c'est rémittence, le droit dort ; mais ce qui est différé n'est pas perdu, la régie attendra l'événement ». Si l'associé qui avait apporté l'immeuble, le reprend en nature, il n'aura pas de droit à payer. Là est l'indulgence de la loi. La chose matériellement n'a pas changé de mains ; elle reste *in suo loco* dans les mains de l'ancien propriétaire, ou si l'on veut, elle y retourne *jure quodam postlimini* ; on ne considère pas le temps pendant lequel cette chose a été dans la société, on y applique la maxime *media tempora non nocent*. Mais si au jour de la dissolution

de la société les associés se partagent entre eux, l'immeuble apporté par un seul, le droit proportionnel sera perçu sur les parts qui leur écherront.

Ces explications paraissent assez justes ; on pourrait, sans doute, contester l'expression « le droit dort », attendu que la perception du droit faite sur l'acte de société en vertu d'un article spécial de la loi est définitive et n'a rien de provisoire. Quoiqu'il en soit Dupin en employant cette expression n'a pu vouloir dire que le droit proportionnel de 5.50 pour cent avait sa cause originelle dans l'apport lui-même puisqu'il a soin de déclarer que cet apport a opéré mutation au profit de la société, mais seulement que l'apporteur est redevenu de plein droit à la dissolution propriétaire du bien par lui apporté, que, par conséquent, si, par voie de partage ou autrement, l'apport est attribué à un tiers associé, ou non, cette attribution a le caractère translatif et que le droit de mutation est alors dû (1).

L'administration de l'enregistrement et la jurisprudence par l'organe de M. Baudouin invoquent donc à tort l'autorité du procureur général Dupin. D'ailleurs si la théorie de la mutation conditionnelle ne repose sur aucun argument sérieux, ni sur aucun texte probant, elle se heurte de toutes parts

(1) BINET, note sous Cass., 22 déc. 1904; D P., 1905, 1, 210
Rev. Eureg, 2122

à des inconséquences et même à des impossibilités aussi bien en droit civil qu'en droit fiscal.

Cette idée de mutation conditionnelle, tout d'abord, est contraire à l'intention vraisemblable des parties ; il paraît en effet difficilement soutenable, en droit civil, que l'auteur d'un apport en mettant son bien dans la masse sociale ait eu la volonté d'en transmettre la propriété à celui de ses coassociés qui postérieurement à la dissolution se le verrait attribuer par le partage. La société, étant une personne morale, ainsi qu'il est généralement admis, c'est cet être moral, qui devient propriétaire du fonds social et notamment des apports. L'associé qui fait un apport ne peut donc avoir d'autre intention que celle de se déposséder immédiatement et définitivement de cette propriété pour en investir, non ses coassociés, mais l'être moral qu'il contribue à fonder. Quant au sort ultérieur des biens qu'il met dans la société, il ne peut actuellement s'en préoccuper ; ces biens pourront être transformés, détruits, aliénés au cours de la société, suivant les besoins de l'entreprise ou les circonstances, et il ignore si, postérieurement à la dissolution, ils seront ou non compris dans la masse partageable. L'aliénation qu'il a faite est définitive, car il a reçu immédiatement, en échange de sa mise, une part d'intérêt ou une action, droit purement mobilier, distinct de la propriété du fonds social, qui lui permet de

réclamer au cours de la société, une portion correspondante des bénéfices réalisés et plus tard à la dissolution, une part matérielle et divise du patrimoine de la société. Supposer que l'auteur de l'apport a eu l'arrière-pensée de céder, même éventuellement, à l'un ou l'autre de ses coassociés la propriété de son apport, c'est une hypothèse qui ne peut se concilier avec l'aliénation actuelle et définitive résultant du contrat d'apport.

Il y a donc à la base de la théorie de la cession conditionnelle une impossibilité juridique en ce que les apports ayant été aliénés au profit de l'être moral, société, cette aliénation est incompatible avec une vente s'opérant sous condition suspensive d'un associé à l'autre ; l'associé qui s'est dessaisi complètement de la propriété de son apport en le mettant en société, ne peut pas être censé l'avoir en même temps transmis à un autre associé sous condition suspensive. Par l'effet de ce dessaisissement actuel et irrévocable, il s'est mis dans l'impossibilité de disposer du même bien par vente ou autrement.

La théorie de la cession conditionnelle amène aussi à considérer l'attributaire d'un apport fait par un autre associé, comme l'ayant-cause direct de ce dernier dès le jour de la constitution. Or cela est inadmissible ; la société a été propriétaire dans l'intervalle ; la liquidation et le partage n'ont pas le pouvoir de résoudre rétroactivement le droit qu'elle a possédé.

L'attributaire, quel qu'il soit, est obligé de subir sur les biens qui forment son lot les charges réelles qui les grèvent du chef de la société. Il est donc réellement l'ayant-cause de celle-ci, et son titre ne peut remonter à la date de la constitution.

L'idée suivant laquelle l'apport en société opère une mutation sous condition suspensive n'est pas moins contraire aux principes juridiques les plus certains.

La régie soutient, il est vrai, que sa théorie n'est qu'une application particulière de celle des conditions et qu'il convient de tenir compte de l'art. 1179 du Code civil, d'après lequel, « La condition accomplie a un effet rétroactif au jour auquel l'engagement a été contracté ». M. le Procureur général Baudouin expliquant cet article a fort bien dit « Tant que la condition est en suspens, l'acte qui est affecté de la condition suspensive ne produit pas encore l'opération qu'il annonce et dont il ne contient que le germe. On comprend donc qu'il ne soit soumis en cet instant qu'au droit fixe, le droit proportionnel demeurant en suspens et ne devenant exigible que par la réalisation de la condition qui donne à l'acte toute sa portée. »

Mais avant de soutenir que la condition accomplie rétroagit au jour de la constitution de la société, il faut au moins prouver que dès ce moment il y a eu un engagement qui puisse être considéré comme une vente sous condition suspensive.

Or, pour qu'une mutation de propriété se réalise, il faut naturellement un concours de volontés : le consentement de chacune des parties soit d'aliéner soit d'acquérir. Il faut que les contractants soient d'accord sur toutes les conditions de l'aliénation et notamment sur le prix. Il en est ainsi même quand la mutation est conditionnelle ; cette modalité ne dispense pas de la nécessité de la réunion lors de la formation du contrat de tous ces éléments qui sont indispensables à son existence.

Dans la théorie de la jurisprudence et de la régie, c'est seulement au moment du partage que les attributaires des biens apportés sont désignés ; jusque-là aucun d'eux n'a manifesté la volonté d'acquérir tel ou tel des biens sociaux. Comment veut-on faire remonter l'acquisition réalisée pour un associé à une date antérieure à celle où il a voulu acquérir ? Il y a plus : l'associé attributaire du bien apporté par un autre pouvait ne pas faire encore partie de la société, lors de sa constitution ; peut être même étant donné la longue durée de certaines sociétés, n'était-il pas né à cette époque. Est-il possible qu'on admette comme propriétaire et comme l'étant devenu au jour de la formation de la société, un associé qui ne l'était pas encore à cette époque, qui n'existait même pas à cette date ? Quand bien même, l'associé attributaire serait déjà au jour de l'apport membre de la société, même ici on argu-

menterait en vain de ce qu'en donnant son adhésion au pacte social, il a consenti éventuellement à acquérir les biens apportés par ses coassociés. Un élément essentiel à l'existence du contrat translatif ferait toujours défaut : la détermination du prix ; si dans l'acte constitutif de société, on a fixé la valeur des apports, c'est seulement dans le partage qu'on a déterminé le prix de la transmission réalisée au profit de l'associé attributaire, c'est-à-dire la valeur à cette époque des biens partagés. Pour tous ces motifs, donc la mutation n'a pu se réaliser antérieurement à l'acte contenant les attributions.

Il est préférable en se basant sur le caractère déclaratif de l'apport en droit fiscal, de dire qu'aux yeux de ce dernier, si l'apport se retrouve en totalité ou en partie dans l'actif de la société, l'apporteur n'a jamais cessé d'être propriétaire de la totalité de l'apport ou de la partie qui se retrouve encore. Il peut donc y avoir dans l'acte de partage une mutation totale ou partielle qui s'opère de la tête de l'apporteur sur celle de l'attributaire.

« Il y a, remarque M. Wahl (1), quelque chose de singulier dans une mutation effectuée conditionnellement à la fois au profit de tous les associés ; cela est d'autant plus étrange, que les bénéficiaires éventuels de cette mutation sont, non pas les asso-

(1) WAHL, *Tr. du rég. fiscal des Soc.*, I, N° 84, note 2.

ciés actuels, mais les personnes qui seront membres de la société au moment du partage. Toute vente est un contrat, c'est-à-dire un concours de volontés ; or, ici, si le vendeur contracte, il contracte avec des personnes qui ne seront peut-être pas en mesure de devenir acquéreurs, il n'est pas sûr de contracter avec les acquéreurs. »

S'il est facile de comprendre combien la théorie de la cession conditionnelle heurte les principes du droit civil, il n'est pas moins aisé de voir combien elle aggrave, à l'égard des sociétés que la loi fiscale a pourtant voulu favoriser, les conditions ordinaires d'exigibilité de l'impôt.

En règle générale, le droit proportionnel n'est assis que sur la valeur du bien transmis à l'époque de son entrée dans le patrimoine de l'acquéreur. Ici, rien de semblable, c'est la valeur — bien souvent majorée — reconnue à l'apport vingt, trente ou cinquante ans auparavant, lors de sa mise en société, qui servira de base à l'impôt, et non sa valeur à l'époque où la mutation s'effectue.

Si un immeuble apporté en société pour 1 million, par exemple, est mis en adjudication à la dissolution et parvient à être vendu 100.000 à 200.000 fr., le droit proportionnel sera perçu sur cette somme si l'adjudicataire est un étranger ; mais si l'acquéreur est un associé non apporteur, c'est le chiffre d'un million qui servira de base à la perception du droit.

Si, d'autre part, l'on suppose un apport ayant pour objet un immeuble industriel, il arrive fréquemment que cet immeuble soit transformé au cours de la société au point de constituer à la dissolution de cette dernière un immeuble tout différent de celui qui avait été apporté. Cette transformation importe peu dans le système qui fait rétroagir la mutation et celle-ci sera considérée comme ayant eu pour objet un immeuble dont il ne subsistera parfois plus rien que l'emplacement sur lequel il était édifié au moment de l'apport.

L'administration de l'enregistrement reconnaît elle-même que l'impôt de mutation n'est plus exigible si l'immeuble apporté a complètement disparu pendant la durée de la société, elle devrait logiquement admettre la même règle au cas de perte partielle ou de transformation et n'exiger en cette hypothèse le droit de mutation que sur le reliquat encore subsistant de la valeur apportée. Il y a contradiction de sa part à repousser le second point dès lors qu'elle admet le premier (1).

Ces divers résultats, autant ridicules qu'injustes sont les conséquences de la théorie de la cession conditionnelle et suffisent à la faire juger.

La régie a d'ailleurs elle-même reconnu que l'opinion, soutenue par elle depuis près d'un siècle,

(1) *Journal des Sociétés* 1905, p. 49 et suiv., N° 1415.

était fort peu conforme aux principes de droit les plus certains, qu'elle ne reposait au reste sur des fondements bien solides et qu'elle se traduisait en somme par des incohérences et par des injustices.

Le 29 juin 1894, en effet, l'administration de l'enregistrement a rassemblé dans une remarquable solution tous les motifs qui doivent faire rejeter l'idée d'une transmission s'opérant rétroactivement à la date de la constitution de la société, ce qui serait le résultat nécessaire d'une cession conditionnelle consentie à cette époque, et nous nous en voudrions de ne pas citer au moins dans ses grandes lignes, ce mémoire qui nous permettra de voir comment une théorie de l'administration est appréciée de l'administration.

Bien qu'une solution aussi fortement motivée, n'ait pas produit dans la pratique, les résultats qu'on était en droit d'en attendre, puisque six mois plus tard, le 28 janvier 1895, la jurisprudence de la Cour de cassation consacrait à nouveau et dans les termes les plus formels l'ancienne théorie de la cession conditionnelle, les arguments qu'elle renferme et les motifs qu'elle allègue, portent toujours ; il est donc intéressant de les reproduire. Cette étude viendra par ailleurs clore très heureusement et en la résumant la réfutation que nous avons entreprise de la doctrine de la régie.

Après avoir établi le système de la cession condi-

tionnelle, tel que le défend l'administration de l'enregistrement et après avoir rappelé les noms des autorités dont celle-ci se réclame, la solution de 1894 pose la question suivante : « Cette théorie de la mutation conditionnelle est-elle rigoureusement exacte ? et elle répond : « Il est permis d'en douter » (1).

« Et d'abord, si l'on passe en revue les divers arrêts qui ont été rendus par la Cour en cette matière, on est obligé de reconnaître qu'aucun d'eux ne parle expressément de mutation conditionnelle. Le dernier, seul, qui porte la date du 27 juin 1882 (Inst. 2673, § 8) déclare bien que lorsque le partage attribue tout ou partie des apports à un ou plusieurs associés autres que l'ancien propriétaire, la condition suspensive étant désormais réalisée dans le sens d'une mutation définitive, le droit proportionnel doit être acquitté sur la valeur des biens ainsi transmis d'une tête à une autre. »

La régie cherche ensuite à prouver qu'il n'est aucunement question dans cet arrêt d'une transmission s'opérant rétroactivement au jour de l'apport en société ; qu'une mutation se réalisant de la sorte ne peut d'ailleurs se concevoir.

« Une mutation, dit-elle, suppose, en effet, un contrat synallagmatique, c'est-à-dire le double

(1) MAGUÉRO, T. A., V^e Société, N^o 303.

consentement de l'ancien et du nouveau possesseur. Or c'est seulement au moment du partage que l'attributaire de l'apport est désigné ; jusqu'alors il n'a pas encore manifesté la volonté d'acquérir l'objet apporté par son coassocié ; mieux encore, il pouvait ne pas faire partie de la société à l'époque de sa constitution. Et si le consentement du nouveau propriétaire faisait défaut à cette date, comment dire que la convention a pu se former à ce moment ? La condition est un élément accidentel du contrat, mais le consentement de l'une des parties en est, au contraire, un élément essentiel (C. c. 1108) et il ne saurait y avoir de contrat, tant que le consentement de l'un des prétendus contractants n'existe pas. »

L'administration fait aussi remarquer que le prix de la transmission opérée par le partage ne se trouve déterminé que dans l'acte de partage lui-même ; qu'au reste l'évaluation de l'apport exprimée dans l'acte constitutif de la société n'est évidemment en aucune façon opposable à l'attributaire ; que faute de prix, la vente ne peut, par conséquent exister au moment de la formation de la société.

Elle reconnaît d'ailleurs le caractère translatif de l'apport, et avoue comme le procureur général Dupin l'avait fait en 1842 que la société devient elle-même propriétaire des biens apportés ; qu'en conséquence « l'attributaire, désigné par le partage,

ne peut le devenir en même temps. Une propriété exclut nécessairement l'autre. »

La régie se fonde ensuite sur ce principe de la loi fiscale que le droit de mutation ne peut atteindre que la valeur de l'objet transmis au moment de la transmission ; et sur ce fait que la mutation ne s'opère ici que par le partage, pour affirmer « qu'il serait dès lors illégal et inique d'exiger de l'attributaire un impôt hors de proportion avec la valeur de l'objet telle qu'il existait à cette époque. »

La solution se termine par cette conclusion que « la théorie de la mutation conditionnelle au profit de l'attributaire n'est donc pas à l'abri de la critique » qu' « elle a pu être mise en avant pour expliquer le principe même de l'impôt dans certains cas » ; mais qu' « il ne serait pas sans danger d'en pousser l'application jusque dans les plus extrêmes conséquences. »

Nous ne tarderons pas à constater les résultats iniques auxquels conduit la règle de la cession conditionnelle appliquée dans la rigueur même des principes ; nous nous contentons d'enregistrer ici la ferme déclaration de la régie qui paraissait destinée à amener de la part de l'administration elle-même une atténuation de ses prétentions et une perception plus conforme à la justice et au bon sens.

Nous avons vu que la jurisprudence ne l'avait pas suivie dans cette voie, sans doute parce qu'elle

n'avait pas eu connaissance de cette solution ; il est intéressant d'ailleurs, de faire remarquer que la régie, ayant retrouvé depuis le 28 janvier 1895 l'appui de la Cour suprême, s'est de nouveau tournée vers l'ancienne théorie qu'elle avait depuis si longtemps défendue.

Qu'il nous suffise en terminant de faire constater qu'il était inutile à la jurisprudence comme à l'administration de l'enregistrement de forger une théorie aussi extraordinaire que l'est celle de la cession conditionnelle.

Le résultat qu'elles cherchaient ainsi à atteindre pouvait tout aussi bien être obtenu au moyen du système de la mutation niée.

En admettant en effet que l'apport en société est déclaratif, en droit fiscal, et que l'associé se borne par conséquent à déclarer sa propriété sur les biens qu'il apporte sans les transmettre à la société, bien qu'une telle transmission existe suivant le droit civil, il est facile de conclure que l'apporteur est réputé rester propriétaire de ses biens pendant toute la durée de celle-ci ; que, par conséquent, au jour où l'apport est attribué à un coassocié après la dissolution, une mutation sans rétroactivité s'effectue de la tête de l'apporteur resté propriétaire jusque là, sur celle de l'attributaire et que le droit proportionnel peut être perçu à cette occasion.

Une telle idée s'adapte beaucoup mieux aux

différents principes que nous venons d'exposer : elle ne soulève d'ailleurs pas non plus les graves objections que nous avons eu à signaler.

De ce que cette théorie fait abstraction de l'existence de la société, il n'y a plus à chercher à concilier la transmission faite en même temps à la société et à l'attributaire. Il y a bien en droit civil mutation du bien au profit de l'être moral ou des coassociés, mais en droit fiscal, l'apporteur est censé être resté propriétaire de la portion de son apport subsistant encore à la dissolution. Si donc ce bien est vendu au cours de la société, la vente supportera le droit proportionnel exigé par la loi fiscale ; s'il est, en fin de société, attribué à un associé, cette attribution a le caractère translatif et le droit est encore dû parce qu'une mutation s'opère matériellement aux yeux de la loi ; si le bien, enfin est attribué à l'apporteur lui même, c'est une reprise *a domino* exempte à ce titre du droit proportionnel de mutation.

Ce n'est d'ailleurs qu'au moment du partage, que le consentement de l'attributaire vient se joindre à celui exprimé par l'apporteur, lors de la constitution de la société. et que la mutation par conséquent devient définitive ; c'est à ce moment aussi que le prix de l'aliénation se trouve déterminé et c'est seulement sur la valeur du bien à cette époque que le droit proportionnel doit porter.

Ainsi se trouvent écartées par la théorie de la mutation niée et de la promesse de vente les redoutables conséquences auxquelles conduisait le système de la mutation conditionnelle. Cette conception qui s'accorde parfaitement avec les textes, est beaucoup plus simple que celle édifiée péniblement par la régie ; il est donc préférable de l'accepter.

On reproche sans doute à l'une comme à l'autre de ces deux théories la fiction au moyen de laquelle toutes deux font abstraction de l'existence de la société. Ce reproche est très justifié car dans maintes circonstances la loi fiscale tient compte de l'existence de cette société, notamment en ceci, que l'apporteur reprend ses biens grevés des charges réelles et des hypothèques conventionnelles ou judiciaires, consenties par les administrateurs de la société dans les limites de leurs pouvoirs, ou résultant des jugements de condamnation prononcés contre la société.

On pourrait répondre que dès lors qu'une fiction qui n'est nulle part inscrite dans la loi a été admise, il est inévitable que tous les systèmes, échafaudés sur cette base chancelante, participeront à sa fragilité. Comme il est nécessaire en présence d'une jurisprudence, consacrée par un arrêt solennel de choisir une explication, le plus simple est de se rallier à celle qui s'éloigne le moins des principes

généraux de la loi fiscale et qui s'accorde le mieux avec l'équité.

Mais il n'est pas nécessaire d'aller jusque-là ; il est possible, en effet, de concilier les principes du droit civil et l'effet translatif de l'apport en société avec les règles du droit fiscal et le caractère attributif du partage. Cette théorie, soutenue par Dupin dans ses conclusions précitées est en harmonie aussi bien avec les règles du droit civil qu'avec les principes les plus certains de la législation fiscale.

La société devient bien le propriétaire de l'apport en franchise d'impôt, mais les effets de la mutation ainsi dispensée du droit proportionnel ne sont pas définitifs ; ils s'arrêtent au jour même où l'être moral s'évanouit. A cette époque le seul titre de propriété valable au point de vue de l'impôt sur le bien mis en société est celui de l'apporteur, puisque celui de la société se trouve épuisé ; si l'apport est attribué à un autre associé que l'apporteur, il y a alors un changement dans le titre de propriété, c'est-à-dire une mutation s'effectuant à la date même de l'attribution et à l'occasion de laquelle le droit proportionnel est exigible.

C'est uniquement pendant la durée de la société, en effet, que le droit de chaque associé sur les biens sociaux est d'après l'article 529 du Code civil, réputé valeur mobilière.

A l'extinction de l'être moral, son droit est une

fraction de la masse même, mobilière ou immobilière, suivant la nature des biens qui la composent sur les acquêts représentant, soit les bénéfices, soit les apports transformés, l'associé ne peut avoir qu'un droit indivis. Ces biens, en effet, ont été acquis indistinctement par tous les associés représentés par l'être moral, sans que l'un d'eux puisse faire valoir un droit privatif sur telle ou telle partie des acquêts, de préférence aux autres.

Le droit divis de chaque apporteur, au contraire, sur ceux des apports qui se retrouvent en nature est facilement reconnaissable, et, dit M. Houpin (1) « dès lors que le temps pour lequel l'associé avait aliéné le bien mis en société est expiré, on conçoit que ses droits sociaux se cantonnent tout d'abord sur le bien apporté par lui plutôt que sur les objets provenant de ses coassociés et que ceux-ci n'ont jamais aliéné, même partiellement, à son profit, mais exclusivement au profit de l'être moral aujourd'hui disparu. »

En résumé l'action mobilière des associés se résoudrait à la dissolution de la société en un droit indivis dans les biens en nature composant la masse pour les acquêts, et en une action en reprise, pour les apports encore existants.

(1) *Journal des Sociétés*, N° 1415, 1905, p. 49 et suiv.

Quoiqu'il en soit et de toute façon, qu'on admette la théorie de la cession conditionnelle ou celle de la mutation niée, on reconnaît que le droit proportionnel de mutation est dû sur l'attribution de biens à un associé autre que l'apporteur, que la transmission soit concomitante au partage ou remonte rétroactivement au jour de la constitution de la société.

Nous avons vu qu'à l'opposé du système de l'exemption définitive où les attributions lors de la dissolution et de quelque manière qu'elles soient faites, ne sont soumises qu'au droit de partage : le législateur de frimaire n'a pu d'après les deux théories précédentes et par crainte des fraudes qui n'auraient pas manqué de se produire, dispenser du droit proportionnel l'apport en société et l'attribution par le partage des biens apportés.

Mais si les deux systèmes de la cession conditionnelle et de la mutation niée ont, au moins, ce point de commun, ce n'est pas à dire que les conséquences qu'on pourra en déduire, seront toutes identiques. Bien au contraire nous verrons, notamment lors de l'étude de la liquidation du droit dû sur l'attribution d'apports, que, partout de deux principes différents, d'un côté, le partage déclaratif et rétroactif, de l'autre, le partage attributif et translatif, les deux systèmes conduisent à des résul-

tats diamétralement opposés. Nous pourrons alors constater, combien il était intéressant de rechercher quel était le fondement de l'immunité reconnue aux apports en société et combien il importait de prendre parti pour l'une ou l'autre des théories en vogue.

CHAPITRE III

De la transcription des actes de société.

La loi du 11 brumaire an VII avait soumis à la transcription tous « les actes translatifs de biens et droits susceptibles d'hypothèques. »

L'article premier de la loi du 23 mars 1855 reproduisit la même règle dans des termes semblables et assujettit à cette formalité. « Tout acte entre vifs, translatif de propriété immobilière ou de droits réels susceptibles d'hypothèques. »

A ne consulter que les textes, il semble donc, à première vue, que l'acte de société constatant des apports immobiliers doive être soumis à la transcription puisque cet acte opère, ainsi que nous l'avons dit, mutation de propriété, soit au profit de la société elle-même, soit au profit de coassociés.

Cette transcription est, en effet, nécessaire pour que la transmission de propriété ainsi réalisée soit opposable aux tiers ; elle n'est pas moins indispensable pour arriver à la purge dont elle est le préliminaire.

Mais les dispositions de la loi de frimaire dispensent les apports en société du droit de mutation. Cette exemption ne s'étend-elle pas au droit de

transcription ? Cette assimilation ne pouvait manquer d'être invoquée à partir de la loi du 28 avril 1816 qui dans son article 54 fait percevoir, lors de l'enregistrement, le droit de transcription d'un et demi pour cent. Il est pourtant facile de voir que le droit de mutation obéit à des règles tout autres que le droit de transcription et que l'immunité accordée au premier par la loi de frimaire ne peut s'étendre au second, dont la perception est réglée par l'utilité ou la nécessité de l'accomplissement de la formalité.

D'autres auteurs, pour obtenir cette assimilation des deux droits, se sont fondés sur ce qu'en droit fiscal, les apports en société n'opèrent pas une mutation définitive ; qu'en conséquence le droit de transcription pas plus que celui de mutation ne peut être exigé, attendu que la transmission résultant de l'apport dépend seulement du partage.

Il suffit de répondre qu'à la différence de ce qui se passe aux yeux de la loi fiscale quant à l'attribution des biens apportés, cette même loi reconnaît au point de vue de la transcription la mutation qui s'est opérée au profit de la société et admet que les droits réels, grevant du chef de la société l'immeuble apporté, sont opposables au copartageant attributaire, que ce soit l'apporteur ou tout autre associé.

Un jugement du tribunal de la Seine du 26 avril 1848 a pourtant prétendu que les deux droits étaient

soumis aux mêmes règles. « Attendu, dit-il, que les actes de société constatant l'apport d'immeubles ne sont pas soumis au droit proportionnel de transcription, par cela même qu'ils sont affranchis du droit proportionnel de mutation... puisque le droit de transcription marche parallèlement avec celui de mutation. »

Cette décision est restée isolée ; elle fut d'ailleurs cassée le 30 janvier 1850.

Bien plus la Cour de cassation a dans les termes les plus formels affirmé la complète indépendance des deux droits, l'un vis-à-vis de l'autre : « attendu, dit-elle dans un arrêt du 6 décembre 1871, que l'article 25 de la loi du 21 ventôse an VII n'a pas entendu subordonner le droit de transcription au droit d'enregistrement ; qu'en effet il n'existe point de corrélation nécessaire entre ces deux droits, lesquels diffèrent par leur nature comme par leur objet, et sont indépendants l'un de l'autre ; qu'aussi ne saurait-on induire de la disposition des lois susvisées qu'on ne peut exiger le droit de transcription qu'autant que celui d'enregistrement serait perçu dans les mêmes proportions. »

La dispense du droit proportionnel de mutation à l'égard des actes de société ne saurait donc s'étendre par analogie au profit de ces mêmes actes au point de vue de la transcription.

Cette exemption ne serait d'ailleurs reconnue

par aucun texte de droit fiscal ; bien au contraire, la loi du 21 ventôse an VII soumettait à la formalité de la transcription, les actes emportant mutation de propriété immobilière ; elle était par là en harmonie parfaite avec celle du 11 brumaire an VII. Si d'autre part l'article 54 de la loi du 28 avril 1816 a changé le mode et le moment de la perception du droit en le faisant payer lors de l'enregistrement il n'a pas touché au principe de cette perception et quand il parle des actes qui sont « de nature à être transcrits » il entend bien se reporter tout au moins à ceux emportant mutation de propriété immobilière.

L'apport pur et simple en société de biens immobiliers est donc d'après la rigueur des principes soumis à la formalité de la transcription ; bien plus d'après la loi de 1816, le droit d'un et demi pour cent est perçu lors de l'enregistrement. C'est d'ailleurs dans ce sens que la jurisprudence de la Cour de cassation avait tout d'abord statué malgré la résistance des tribunaux, le 13 décembre 1843 (1).

Mais elle ne tarda pas à changer d'avis et le 23 mars 1846 (2) par cinq arrêts rendus dans la même audience, elle reconnut avec une autorité particulière, qu'il n'était pas légitime de réclamer le

(1) S., 44, 1, 239.

(2) S., 46, 1, 312.

droit de transcription sur les actes de société, à moins que ces actes ne contiennent mutation de propriété immobilière entre les associés ou autres personnes, auquel cas le droit de transcription serait immédiatement exigible.

La Cour reconnaît, en effet, que « l'apport d'immeubles dans le fonds social, s'il a pour effet de mettre en commun l'immeuble en vue du bénéfice à recueillir de l'entreprise sociale, et d'obliger, en conséquence, l'associé propriétaire à en garantir à la société la libre disposition, n'entraîne cependant une mutation qu'autant que, lors de la dissolution, de la société, l'immeuble, par suite du partage, serait attribué à un autre associé. »

La doctrine de la Cour suprême se base sur ce fait que l'apport en société n'est pas translatif de propriété à l'égard de l'être moral, que la mutation est subordonnée au partage et que par conséquent la transcription n'a pas d'utilité. Le motif sans doute est faux, puisque, d'après le droit civil l'apport en société opère mutation au profit de celle-ci ou des coassociés ; mais la solution semble conforme au droit fiscal qui, lui, méconnaît cette mutation.

Une telle décision ne faisait certes pas l'affaire de la régie, mais devant l'attitude prise par la Cour en 1846, et confirmée par deux arrêts de la chambre

civile des 8 juillet 1846 (1) et 5 janvier 1848 (2), l'administration se résigna à ne plus réclamer le droit de transcription lors de l'enregistrement des actes de société. Elle le fit de mauvaise grâce, il est vrai, et sans vouloir explicitement adhérer aux arguments du Tribunal suprême, ainsi qu'il ressort de la circulaire du 5 décembre 1859 (3).

La chambre des requêtes n'avait pourtant pas admis sans restriction les conclusions de la chambre civile. Elle avait décidé notamment, par deux arrêts du 3 janvier 1848 (4) et du 4 décembre 1849 (5) que le droit de transcription était dû quand l'apporteur avait spécialement déclaré opérer au profit de la société une transmission définitive, ou quand l'acte de constitution portait qu'il serait transcrit ; mais la chambre civile répondit le 5 février 1850 (6) à la chambre des requêtes, en décidant que l'inexigibilité du droit de transcription s'étendait à tous les actes de société même à ceux qui contenaient l'obligation formelle de faire transcrire (7).

La régie dans sa circulaire précitée du 5 décembre 1859 reconnut d'ailleurs cette solution, puisqu'elle

(1) S., 46, 1, 668.

(2) S., 48, 1, 197.

(3) S., Inst., N° 2163, § 6.

(4) S., 48, 1, 156.

(5) S., 50, 1, 149.

(6) S., 50, 1, 145.

(7) WAHL, *Tr. du rég. fisc. des soc.*, I, N° 129.

concluait ainsi : « La présente circulaire étend la dispense de la perception lors de l'enregistrement des contrats de société constatant des apports d'immeubles avec condition expresse de purge ou de transcription. »

Depuis lors la jurisprudence de la Cour n'a pas varié et il est constant aujourd'hui que les apports purs et simples ne sont jamais passibles du droit de transcription.

Les auteurs se sont presque tous ralliés à cette jurisprudence, tout au moins pour le cas où la société constituant une personne morale, peut opérer la purge des hypothèques grevant les apports du chef de leurs propriétaires ; mais quand l'être moral n'existe pas, que, par conséquent, les associés deviennent copropriétaires des biens apportés, certains auteurs prétendent qu'alors la purge n'est plus possible (1), parce que la copropriété acquise est susceptible d'être rétroactivement anéantie par le partage.

M. Wahl répond à cet argument (2). « Il paraît en effet exact que les coassociés ne peuvent purger ; mais néanmoins la transcription leur est utile pour asseoir leur propriété ; peu importe que cette propriété soit indivise, elle n'en est pas moins

(1) DEMANTE, *R. P.*, 1859, N° 1135, p. 112 et 1879, N° 5145, p. 65. — NAQUET, I, N° 388.

(2) WAHL, *Tr. du rég. fisc. des soc.* ; I, N° 129, note p. 74.

acquise actuellement; l'éventualité d'une résolution par le partage n'empêche pas l'acquisition d'être actuelle. »

Il est bien évident que cette exemption du droit de transcription dont jouissent les actes de société contenant des apports purs et simples ne concerne pas ceux qui contiennent des constitutions d'apports à titre onéreux. De même que ces derniers sont soumis à la perception du droit de mutation, il le seront à celle du droit de transcription.

Mais même quand il s'agit d'apports purs et simples, il va de soi que si les parties trouvent avantage à faire transcrire l'acte de société, qui les contient, tout en n'y étant pas obligées par lui, elles sont libres de faire accomplir cette formalité. Il leur suffira de présenter l'acte au conservateur. Mais ici l'exemption du droit n'existera plus, car d'après un principe admis par une jurisprudence constante, tout acte qui n'est pas de nature à être transcrit doit cependant acquitter le droit de transcription, si cette formalité est requise par les parties.

Si ces dernières n'adressent aucune réquisition au conservateur, comme la formalité est indivisible, ce qui rend également indivisible la perception, celle-ci se fera sur la somme des apports immobiliers constatés.

Les apports mobiliers échappent au droit par leur nature, dans tous les cas, parce que les mutations

de meubles ne sont jamais soumises à la transcription (1).

Le droit n'est perçu, par exception, que sur les apports constatés dans l'extrait présenté au conservateur à la place de l'acte tout entier ou sur ceux qui n'ont pas été exclus par une réquisition limitative.

On a sans doute soutenu, en se fondant sur l'indivisibilité qui existe entre les différents apports, que la transcription ne peut porter que sur l'acte de société tout entier ; mais cette indivisibilité n'existe pas en réalité ; car il n'est pas nécessaire que tous les immeubles subissent le même sort et que tous soient dévolus à la société, ou qu'aucun ne le soit. Il y a si peu d'indivisibilité que si l'un des immeubles était dotal et ne pourrait par conséquent être aliéné au profit de la société, la propriété des autres ne serait pas moins transmise à l'être moral (2).

La Cour de cassation admet d'ailleurs, que si l'acte de société comprend des apports mobiliers et des apports immobiliers, et qu'on le présente en bloc à la transcription, le droit ne doit être perçu que sur les apports immobiliers (3).

(1) Cass., 27 juill., 1863 ; D. P., 63, 1, 281 ; S., 63, 1, 545.

(2) WAHL, *Tr. du rég. fisc. des soc* ; I, N° 132, note 1.

(3) Cass. civ., 27 juill., 1863 (4^e arrêt) ; S., 63, 1, 545 ; D. P., 63, 1, 281 ; Cass. req., 6 déc. 1864 ; S., 65, 1, 49.

Le droit ne se calcule enfin que sur la valeur estimative de ces biens qui a été indiquée par les parties, non pas seulement pour l'enregistrement, mais bien pour la transcription elle-même, ou d'après l'estimation faite par les parties entre elles.

DEUXIÈME PARTIE

DU PARTAGE DES BIENS SOCIAUX

A l'état de société que les parties avaient créé, en s'associant, succède après la dissolution un état d'indivision ou de simple communauté. Cette communauté doit à son tour être dissoute au moyen de la liquidation qui prépare le partage et y conduit (1).

Le partage, en effet, est l'acte par lequel les copropriétaires substituent des parts matériellement distinctes appelées « parts divisées » aux parts indistinctes appelées « parts indivises » qu'ils avaient jusque-là (2). Mais, cet acte, qui, au premier abord semble opérer des transmissions entre les communistes et qui possédait d'ailleurs ce caractère en Droit romain, n'est plus aujourd'hui que déclaratif ou rétroactif, ce qui signifie, si l'on s'en rapporte à l'article 883 Code civil auquel l'article 1872 nous renvoie, que chaque associé est censé avoir

(1) P. PONT, I, 773 et 774.

(2) PLANIOL, III, 2316, 3^e édition

été seul propriétaire des biens mis dans son lot, à partir du jour où l'indivision a commencé et n'avoir jamais eu la propriété des biens mis aux lots de ses copartageants (1). Les effets du partage remontent donc au jour de la constitution de la société, quand celle-ci ne forme pas un être moral, car l'indivision entre les associés propriétaires a existé du jour où la société a acquis les choses qui composent le fonds social (2). Ils rétroagissent seulement au jour de la dissolution quand la société a la personnalité morale. C'est à cette époque que les associés sont entrés dans l'indivision et sont devenus copropriétaires des biens sociaux (3).

Le caractère déclaratif attribué au partage en droit civil a d'ailleurs été reconnu par la loi fiscale. Par cela seul que la loi de frimaire, dans son article 68 paragraphe 3 N° 2 n'a soumis qu' « au droit fixe de 3 francs les partages de biens meubles et immeubles entre copropriétaires, à quelque titre que ce soit, pourvu qu'il en soit justifié » il ressort bien de cette disposition que cet acte n'opère aucune transmission qui l'aurait amené à être frappé d'un droit proportionnel.

Le rapport de Duchatel qui précéda le vote de

(1) LYON-CAEN et RENAULT, *Manuel de Droit commercial*, N° 366.

(2) POTHIER, 179. — PONT, I, 794 et 795. — LAURENT, XXVI, 418.

(3) DUVERGIER, V, N° 478. — BUGNET sur POTHIER, N° 179, note. — MOURLON, *Rep.* III, 923. — BAUDRY et WAHL, *Des Succ.*, N° 4441.

la loi de l'an VII n'est pas moins explicite à cet égard. « Les partages, dit-il... suivant le langage fiscal sont attributifs ou déclaratifs de propriété et cela suffit pour le tenir dans la classe de ceux qui ne portent pas transmission. » Il ne faisait d'ailleurs que reconnaître par là, le principe admis depuis longtemps en Droit français notamment par Pothier que le partage est un acte simplement déclaratif et non translatif de propriété. Le droit de 3 francs de la loi de frimaire a été porté à 5 francs, par l'article 45, N° 3 de la loi du 28 avril 1816. La loi du 28 février 1872, article 1 N° 5 a soumis au droit gradué « les partages biens meubles et immeubles entre copropriétaires, cohéritiers et coassociés, à quelque titre que ce soit. » Le droit gradué a été lui-même remplacé par un droit proportionnel de 0, 15 pour cent par la loi du 28 avril 1893 article 19 qui fut à son tour porté à 0, 20 pour cent par la loi du 22 avril 1905 article 5. L'acte de partage est donc aujourd'hui soumis au droit de 0, 25 pour cent décimes compris. Toutes ces modifications n'indiquent pas qu'on ait voulu changer quelque chose au caractère du partage. Le législateur s'est toujours défendu, notamment en 1872, de porter atteinte aux principes posés par la loi de frimaire. Aux yeux de la loi fiscale, comme de la loi civile, le partage est toujours resté purement déclaratif. Bien qu'il soit proportionnel, le

droit de 0, 25 pour cent n'est pas un droit de mutation. D'ailleurs, sa quotité est notablement inférieure aux droits de mutation actuellement perçus.

De la généralité des textes, il ne faut pas conclure cependant que le droit de 0,25 pour cent soit toujours le seul applicable aux partages de biens sociaux. Plusieurs dérogations sont en effet apportées à cette règle par la loi fiscale elle-même.

La loi de frimaire, tout d'abord dans son article 68, paragraphe 3 N^o 2 contient une disposition spéciale aux partages avec soulte. « S'il y a retour, dit-elle, le droit sur ce qui en sera l'objet, sera perçu aux taux réglés pour les ventes. » Si le droit fiscal était entièrement d'accord avec le droit civil, le partage avec soulte échapperait aussi bien que le partage ordinaire ou droit de mutation ; il est en effet déclaratif dans les mêmes conditions que ce dernier (1). Aussi l'exception des droits fiscaux s'étendait-elle aux partages avec soulte dans le plus grand nombre de coutumes. Dans d'autres, par contre la soulte était assimilée à une mutation et cette disposition s'est maintenue lors de la loi de frimaire où la soulte de partage est un prix de vente et d'après laquelle le droit doit être perçu au taux réglé pour la vente des objets de la nature de ceux

(1) PLANIOL, III. 2282, 3^{me} édit. — WAHL, succ., III, N^o 3302, *Dr. fiscal*, I, N^o 561.

compris dans le lot grevé de la soulte. Quelles que soient les raisons qui ont inspiré le législateur, la loi est précise sur ce point et nous ne pouvons qu'enregistrer sa décision.

Mais en dehors de cette exception, il semble, à s'en tenir aux textes qu'on puisse regarder comme une règle certaine que le seul droit exigible sur les partages faits entre associés est celui de 0, 25 pour cent, du moment que chacun des copartageants est alloué en valeurs sociales dans la mesure de ses droits, et que par suite aucune soulte n'est stipulée. Or, en pratique, cette théorie est loin d'être admise, la régie et la jurisprudence se sont rencontrées pour modifier à cet égard la perception qui semblait indiquée par les principes de la loi fiscale ; si elles reconnaissent bien que le seul droit de partage est dû sur les attributions faites sans soulte entre les coassociés par le partage des acquêts réalisés par la société pendant sa durée, elles n'appliquent plus la même règle, dès qu'il s'agit du lotissement des biens apportés par les associés. Elles font d'ailleurs à ce point de vue, une distinction : ou ces biens, par l'effet du partage, retournent à l'auteur même de l'apport et l'immunité est maintenue ; ou au contraire le bien apporté par l'un est dévolu à un coassocié, et elles considèrent qu'il se produit une transmission donnant ouverture au droit de mutation. La régie et la jurisprudence expliquent cette

perception par l'idée d'une mutation conditionnelle, s'opérant lors du partage et remontant rétroactivement au jour de la constitution, par l'effet de la réalisation d'une condition suspensive.

Cette théorie, nous l'avons vu, paraît si peu fondée et conduit à des résultats si injustes que la doctrine n'a pu s'y soumettre et qu'elle a cherché à justifier d'une autre manière cette exigibilité du droit proportionnel dans le cas d'attribution d'un bien apporté, à un coassocié autre que l'apporteur. Elle a donc à son tour, soutenu, que dans l'idée du législateur de l'an VII, l'apport en société était déclaratif, que l'apporteur ne faisait aucune mutation de son bien au profit de la société et qu'il était censé en être resté propriétaire pendant la durée de cette dernière. Les conséquences de cette théorie sont faciles à tirer, en effet, si le bien est attribué par le partage à son apporteur, aucun droit de mutation n'est exigible et, pour être logique, le droit de partage lui-même, ne devrait pas être perçu; si, au contraire, il y a attribution d'un bien à un autre associé que l'apporteur, il y a lieu dès lors de percevoir le droit proportionnel de mutation, parce qu'une transmission vient désormais de s'opérer aux yeux de la loi fiscale.

On peut s'étonner à bon droit, que la jurisprudence qui avait dès l'abord accueilli cette conception dans ses arrêts, l'ait abandonnée pour un

système aussi peu satisfaisant que l'est celui de la cession conditionnelle. Elle a sans doute craint en parlant d'une mutation s'opérant par le partage d'aller à l'encontre d'un des principes les mieux établis de l'ancien droit et du droit moderne du principe de l'effet déclaratif de partage.

Il n'y a pourtant pas lieu de se laisser intimider par une telle objection. Elle serait très grave, sans doute, si la mutation était réalisée au moyen du partage, mais il ne faut pas oublier qu'un partage est un acte contenant attribution de biens indivis et que ce partage n'est déclaratif qu'autant que l'on ne comprend dans la masse partageable que des biens indivis. Or en droit fiscal, l'apport en société ne devient pas indivis, mais reste pendant la durée de la société la propriété de son apporteur.

L'acte qui contient donc attribution d'un bien apporté à un coassocié n'est pas un partage et si une mutation est ainsi produite ce n'est pas à l'encontre de l'article 883 du Code civil. C'est là ce qu'entend d'ailleurs la loi de frimaire, quand elle dit à l'article 68 paragraphe 3 N^o 2 que le droit de partage est subordonné à la condition qu'il soit justifié de la copropriété. Comme le partage suppose l'indivision, ce n'est par conséquent pas le droit de partage qui est dû, mais celui de mutation, quand l'indivision n'existe pas et que le bien est resté la propriété de son apporteur.

Par contre, le droit de partage est seul exigible pour l'attribution aux coassociés des biens indivis, entre eux; que ces biens consistent soit dans les acquêts sociaux, soit dans les apports faits à titre onéreux à la société. Pour ces différents biens, il y a bien eu mutation au profit de la société ou des coassociés et le droit proportionnel a bien été perçu à cette occasion; l'apport ou l'acquisition qui en ont été faits, ont bien été immédiatement translatifs. Lors de leur attribution aux membres de la société, le droit de partage sera seul dû, puisque cet acte n'aura plus qu'un effet déclaratif.

C'est aussi d'ailleurs à cause de son caractère déclaratif que seul, le partage entre les associés des biens sociaux, a été dispensé par la loi du 23 mars 1855 de la formalité de la transcription.

Cette exemption, nous le verrons, ne s'applique pas aux autres actes translatifs concomitants au partage. Il n'y a, du reste, pas trop motif à se féliciter de cette bienveillance de la loi et on doit peut-être regretter cette conséquence extrême d'un système bienfaisant dans son principe. » « S'il n'y a pas *aliénation*, comme dit Planiol (1), il y a du moins attribution, et la dispense accordée au partage est une lacune fâcheuse dans le régime de publicité organisée pour la propriété foncière. »

(1) PLANIOL, III, N° 2405, 3^me édition.

Le législateur Belge s'est rendu compte de ces inconvénients et il a en 1851 soumis à la transcription les actes déclaratifs aussi bien que les actes translatifs ; la même idée commence à se faire jour en France, et dans son projet de réforme hypothécaire déposé le 27 octobre 1896, M. Darlan ancien garde des sceaux a réclamé la formalité de la transcription tant pour les actes déclaratifs que pour les actes translatifs.

TROISIÈME PARTIE

DE L'ATTRIBUTION DES BIENS APPORTÉS

Des développements qui précèdent, il est aisé de conclure que, seule, l'attribution des biens acquis par la société pendant sa durée ou de ceux qui lui ont été apportés à titre onéreux, donne lieu à la perception du droit de partage, lorsque cette attribution est faite aux associés.

Quant aux apports faits purement et simplement à la société, et en retour desquels celle-ci n'offre aux apporteurs qu'un droit au partage des bénéfices, leur attribution est l'objet de règles toutes différentes.

C'est là, du reste une conséquence du caractère reconnu en droit fiscal, à l'apport en société. Si la mise en société y opérait comme en droit civil une mutation au profit de l'être moral ou au profit des coassociés, le droit de partage, lors de la dissolution, pourrait seul être perçu sur tous les biens attribués aux associés ; qu'il s'agisse de biens apportés purement et simplement ou à titre onéreux ou de biens acquis par la société elle-même. Mais,

dès lors que la loi fiscale ne reconnaît à l'apport en société qu'un effet déclaratif, et qu'elle admet cette fiction, suivant laquelle l'apporteur est censé rester propriétaire de son bien, la conséquence qui découle fatalement de cette assertion, c'est que le droit de partage ne peut-être perçu à propos de l'attribution à des associés de biens qui sont réputés n'avoir jamais été indivis entre eux.

Bien au contraire, c'est l'attribution elle-même à un associé d'un bien apporté par un coassocié qui opère transmission, ce n'est donc plus ici le droit fixe de partage qu'« il y a lieu de percevoir, mais le droit proportionnel de mutation qui d'après l'article 4 de la loi de frimaire est dû pour toute transmission de propriété. »

D'autre part, si l'apporteur se voit, lors du lotissement, attribuer le bien qu'il a lui-même apporté, aucun droit fixe ou proportionnel ne devrait être exigé sur cette attribution, attendu qu'aux yeux de la loi fiscale, ce bien n'est jamais sorti de son patrimoine et qu'il en est toujours resté propriétaire.

L'attribution ayant trait à des biens apportés individuellement ou indivisément par les associés, et pouvant être faite, soit à l'associé apporteur, lui-même, soit à un de ses coassociés ; il y a lieu d'étudier les différentes conséquences, auxquelles mènent dans ces diverses situations les principes que nous

venons d'exposer, et de s'attacher à connaître les solutions variées apportées en ces matières par la jurisprudence et l'administration de l'Enregistrement. C'est cette étude qui retiendra désormais notre attention.

CHAPITRE

Attribution des biens apportés à l'apporteur.

§ 1. — *Droit de partage dû sur cette attribution.*

Que l'on adhère au système de la mutation niée, soutenu par les auteurs, ou, qu'on se tourne vers celui de la cession conditionnelle qui a la faveur de la jurisprudence et de la régie ; dans les deux cas, l'attribution à l'apporteur d'un bien apporté par lui en société, ne sera une mutation, puisque ce bien est réputé n'avoir jamais cessé de lui appartenir.

D'après la première de ces théories, l'objet apporté est considéré en droit fiscal, comme n'ayant pas été aliéné. D'après la seconde cet objet n'a été aliéné que sous la condition suspensive qu'il ne serait pas compris dans le lot de l'apporteur.

Aucun droit proportionnel ne peut donc être exigé sur cette attribution et cette solution résulte tant directement des principes, qu'implicitement de la jurisprudence qui perçoit le droit dans la situation contraire.

De ce que d'ailleurs, l'associé apporteur est

réputé n'avoir jamais cessé d'être propriétaire de son apport, le bien apporté par lui, n'étant pas sorti de son patrimoine n'a pu entrer dans la masse indivise : son attribution, lors de la dissolution semblerait dès lors ne pouvoir être assujettie non plus au droit de partage ?

La question ne présentait sans doute pas grand intérêt, tant que les partages n'étaient soumis qu'au droit fixe. Mais depuis que le droit fixe a été transformé en droit gradué, puis en droit proportionnel, il n'en est plus de même. Si l'apport attribué à son auteur a une valeur considérable, la perception du droit de partage pourra être fort élevée.

L'administration soutient que cette perception doit être faite et que le droit dû est de 0,25 pour cent sur la masse totale des biens attribués sans en excepter les biens apportés dans la société par un de ses membres et repris par lui en nature. « En effet, porte une solution du 9 janvier 1875 (1), l'état d'indivision résultant pour les associés de la dissolution, porte sur toutes les valeurs du fonds social sans distinction entre celles apportées à l'origine et celles créées ou acquises pendant la durée de l'association ; et l'acte, qui, mettant fin à cette indivision, attribue à chacun d'eux la part

(1) 19, 691, J. E., 4226, Rép. Pér.

des biens indivis qui lui revient, soit à raison de son apport, soit pour son émolument dans les bénéfices, donne ouverture au droit gradué sur la valeur nette des biens ainsi partagés. Si cependant un droit proportionnel doit être reçu lorsque les objets apportés par l'un des associés sont attribués à un autre, c'est parce que dans cette hypothèse, la transmission qui n'était qu'éventuelle lors de la constitution de la société, se réalise et s'accomplit. Mais en dehors de ce cas spécial et quand les copartageants reçoivent les objets mêmes qu'ils avaient apportés ou une partie de ceux acquis en commun, il ne s'opère au point de vue fiscal aucune mutation ; il n'y a qu'une simple opération de partage sujette au droit gradué. Ce droit est dû par conséquent sur toutes les valeurs attribuées aux copartageants, aussi bien à raison de leur apport que pour leur part de bénéfices. »

Cette opinion ne paraît pas exacte et M. Maguéro la critique de la façon suivante (1) : « La solution du 9 janvier 1875 repose sur une pétition de principes manifeste, attendu qu'elle se fonde pour soutenir l'exigibilité du droit de partage, sur ce que les apports font partie de la masse indivise au même titre que les acquêts. Or c'est là ce qu'il aurait fallu démontrer et ce qu'il était impossible

(1) V. *Société*, N° 311, note,

de faire en présence de la théorie que l'administration a dû imaginer pour justifier l'exigibilité du droit de vente dans l'hypothèse où l'apport est attribué à un associé autre que son ancien propriétaire. Si donc, il est admis conformément à cette théorie que l'apport ne vaut vente que sous condition suspensive et que l'apporteur n'a jamais cessé jusqu'aux opérations du partage d'être propriétaire de l'objet qu'il a mis en société, il en résulte forcément, qu'à la dissolution cet objet n'est pas entré dans la masse indivise, que les autres associés n'ont jamais eu sur lui, un droit quelconque de copropriété et que par suite il n'a pu être réellement compris dans le partage ; son attribution ne saurait dès lors donner ouverture au droit de partage. »

Devant une inconséquence aussi évidente de la part de la régie, on aurait pu croire que la jurisprudence se serait efforcée de réagir contre elle ; au contraire, loin de rejeter cette solution, elle l'a affirmée avec force de nos jours dans plusieurs jugements (1).

Le tribunal de la Seine dans son jugement du 13 novembre 1903 cherche d'ailleurs à répondre à la critique de M. Maguéro en disant que la fiction

(1) Seine, 1^{er} juillet 1899, *J. Soc*, 1900, p. 83. — *J. E.* 25810.

Seine, 13 nov. 1903, *J., Soc*, 1905, p. 138. — *R. E.*, 3480 ; *J. E.*, 26695 ; *Rp.*, 10691 ; *S.*, 06, 2, 151, note WAHL.

de la retenue conditionnelle de l'apport a été établie non point pour expliquer l'exemption du droit proportionnel sur l'apport en société, puisque cette exemption résulte d'un texte formel, mais bien, pour justifier la perception de ce droit proportionnel lors de l'attribution par le partage d'un bien à un associé autre que l'apporteur. « On ne saurait (1), dit le *Journal des Sociétés*, avouer plus ingénument que cette fiction a été créée de toutes pièces, et imaginée après coup par la régie pour justifier une perception qui ne se fonde sur aucun texte. On a commencé par percevoir, puis on a cherché une explication de cette perception. »

Le tribunal prétend d'ailleurs que cette fiction de la retenue conditionnelle de la propriété de l'apport ne peut être acceptée que dans le cas pour lequel elle a été créée ; que, hors de là, elle devient inutile et doit être répudiée cédant la place au droit commun qui reprend tout son empire. Il conclut alors que l'être moral devenant en droit civil propriétaire des apports, leur attribution même aux apporteurs, donne lieu à la perception du droit de partage.

Le tribunal de la Seine objecte donc qu'une fiction ne peut s'étendre ; mais répond M. Wahl (2), nous

(1) *J. Soc.*, 1905, p. 138.

(2) WAHL, *Tr. du rég. fisc. des Soc.*, I, N° 1040, note

n'étendons pas la fiction, nous l'appliquons simplement dans les termes où elle a été créée, puisqu'elle consiste à dire que l'associé est censé *avoir retenu la propriété de son apport*.

La solution de la régie adoptée par le tribunal de la seine, n'a d'ailleurs pas été admise par tous les tribunaux qui se sont prononcés sur la question.

Le tribunal de Reims le 24 juillet 1901 (1) et celui d'Amiens, le 30 décembre 1905 (2) ont en effet reconnu que, dans le cas d'attribution de biens à leur apporteur, le droit de partage ne pouvait pas être perçu ; et s'ils se sont en cela mis en opposition, avec la jurisprudence généralement suivie, ils sont restés d'accord avec la théorie de la régie et de la Cour de cassation sur le caractère fiscal de l'apport en société. Dès lors qu'on admet le système de la cession conditionnelle, il faut y être fidèle jusqu'au bout et accepter toutes ses conséquences quelles qu'elles soient.

Sans doute, si l'apport en société opérait en droit fiscal une mutation définitive et immédiate en faveur de l'être moral ou des associés, la perception du droit de partage, en cas d'attribution des biens à leur apporteur, serait tout à fait justifiée ; mais quand on reconnaît un caractère déclaratif à cet apport et quand on admet que l'associé reste,

(1) S., 04, 2, 222 ; R. E., 2398 ; J. Soc., N° 1139, 1902, p. 269.

(2) R. pér., 11356 ; R. E., 4067.

durant la société, propriétaire du bien apporté par lui, l'attribution de ce bien qui lui est faite lors de la dissolution est une reprise *a domino* ; elle ne doit par conséquent, pas donner ouverture au droit de partage, qui frappe seulement l'opération par laquelle des droits indivis sont transformés en droits divis.

§ 2. — *Soulte mise à la charge de l'auteur de l'apport.*

Une autre conséquence du principe qui considère l'attribution de l'apport à l'apporteur comme n'opérant pas mutation, est que si une soulte est imposée à cet associé, le droit proportionnel n'est pas exigible. « La soulte, en effet, n'est autre chose que le prix de la vente, consentie par les copartageants à celui d'entre eux qui reçoit des valeurs indivises excédant sa part dans la masse. Or puisque l'associé qui reprend son apport est censé, en droit fiscal, en être toujours resté propriétaire, on ne saurait le considérer dans aucune mesure comme l'acheteur de sa propre chose » (1).

Supposons que l'actif social ne se compose plus que de l'immeuble valant 100.000 francs apporté par un associé, et que l'apport de 100.000 francs d'un coassocié est perdu : l'auteur de l'apport, à qui l'immeuble est attribué n'a droit qu'à 50.000 francs,

(1) MAGUÉRO ; T. A., V^o Société, N^o 311, A.

mais comme il est en droit fiscal, toujours censé avoir conservé la propriété de son bien, il ne peut, en conséquence, être obligé à payer le droit proportionnel de mutation pour reprendre la moitié d'un immeuble qui n'a jamais cessé de lui appartenir.

En supposant même que la société n'ait pour tout actif que l'immeuble valant 100.000 francs apporté par l'un des associés, et que son passif s'élève à 100.000 francs, l'apporteur qui se voit attribuer son immeuble dans le partage, et mettre à sa charge les 100.000 francs de passif, paie réellement la somme de 50.000 francs à son coassocié, ou en son acquit. Cette somme est donc le montant d'une soulte de 50.000 francs, mais il est évident que le propriétaire ne peut être forcé à payer un droit de mutation pour une chose considérée comme lui ayant toujours appartenue (1).

On peut simplement penser que si la soulte est payable à terme, un droit d'obligation peut être perçu à 1 pour cent sur son montant (2).

La règle n'est pas la même quand il s'agit d'apports à titre onéreux, attribués à leurs apporteurs ; le droit de partage est seul dû dans ce cas, parce que ces biens ayant été aliénés au profit de la société, sont bien à ce moment dans l'indivision.

(1) *Dict. des rédact.*, 4^e édit. V^o *Société*, N^o 944.

(2) GARNIER, V^o *Société*, 334, I. — MAGUÉRO, *Soc.*, 311, B, 302. C., *RÉDACT.* V^o *soc.*, 945bis *Sol.*, 11 novembre, 1885.

Ils sont, en conséquence, assimilés aux autres biens sociaux, et si une soulte est mise à la charge de leurs attributaires, ceux-ci, bien qu'apporteurs, devront payer le droit proportionnel sur son montant (1).

§ 3. — *Plus-value de l'apport.*

Les principes ci-dessus exposés sur le caractère de l'apport en droit fiscal, nous amènent à conclure que toute plus-value, qu'elle soit naturelle ou artificielle, doit profiter à l'apporteur resté propriétaire de son immeuble.

Cette solution ne paraît faire doute en ce qui concerne la plus-value naturelle (2). Mais pour la régie et la jurisprudence, la plus-value provenant de constructions ou d'impenses faites par la société, semble être un acquêt social. Le droit de soulte devrait en conséquence être perçu sur les parts acquises, c'est-à-dire déduction faite de la part revenant à l'apporteur dans cette plus-value. C'est ce qui a été décidé par un arrêt de cassation du 17 décembre 1838 (3).

Une telle décision, d'ailleurs, ne paraît guère

(1) WAHL, *Tr. du rég. fisc. des soc.*, I, N° 1039.

(2) MAGUÉRO, *V° Soc.*, N° 302, note 1.

(3) V. DALLOZ, *V° Enregistrement*, 3596 ; S., 39, 1, 539. ; *J. E.*, 12207 ; *J. N.*, 12228 ; *Délib.*, du 3 nov. 1842 ; *J. E.*, 13117 ; *DICT. RÉDACT.*, *V° Soc.*, N° 945.

conforme aux principes, car même en droit fiscal, on ne peut méconnaître que le propriétaire de l'apport est devenu propriétaire par voie d'accession de toutes les constructions et impenses qui ont été faites.

D'après l'article 555 du Code civil, en effet, « Lorsque des plantations, constructions et ouvrages, ont été faits par un tiers et avec ses matériaux, le propriétaire du fonds a le droit de les retenir ou d'obliger ce tiers à les enlever ». L'apporteur ne pourra sans doute obliger le tiers, qui est ici la société ou les associés à supprimer les ouvrages faits sur son bien, car ceux-ci ont été exécutés de bonne foi et même avec son assentiment exprès ou tacite.

Mais en vertu du même article 555 « il aura le choix, ou de rembourser la valeur des matériaux et du prix de la main-d'œuvre, ou de rembourser une somme égale à celle dont le fonds a augmenté de valeur. » L'apporteur par là, ne fait aucune acquisition ; tout au plus est-il redevable pour la plus-value d'une indemnité dont le paiement constaté dans un acte soumis à l'enregistrement donne ouverture au droit de 0,50 pour cent, d'après l'article 69, paragraphe 2 N° 8 de la loi de frimaire (0,62 1/2 décimes compris) (1).

(1) *Dict. rédact. Soc*, N° 1033 *in fine*. — WAHL, *Tr. du rég. fisc. des Soc.*, I, N° 1038; Trib. Villefranche, 5 avril 1901; *R. E.*, 1720; *J. Soc.*, 1080, 1902, p. 69, *J. du not.*, 1902, p. 696.

Cette solution a d'ailleurs été admise par la régie dans son pourvoi contre un jugement du tribunal d'Angers du 25 août 1837, qui fut cassé par un arrêt du 13 août 1838. C'est aussi cette théorie qui se dégage implicitement de l'arrêt des chambres réunies du 6 juin 1842 : si l'on examine, en effet, l'affaire qui y donna lieu, on peut voir qu'à la constitution de la société, un associé avait apporté un terrain d'une valeur de 25.150 francs et qu'au cours de cette société, une usine avait été élevée sur le terrain. Lors du partage, la valeur de l'usine et du terrain fut fixée à 50.000 francs. Le tout ayant été attribué à un associé autre que l'apporteur, le droit de mutation fut perçu sur le chiffre de 50.000 francs. La régie reconnaissait par là que les constructions étaient bien devenues la propriété de l'apporteur, puisque le droit proportionnel de mutation était exigé sur leur valeur, quand le bien apporté était, en fin de société, attribué à un associé autre que cet apporteur.

§ 4. — *Retraite de l'apporteur au cours de la société.*

Si au cours d'une société, qui a continué à subsister, l'associé auteur de l'apport s'en est retiré, puis y est rentré avant sa dissolution, aucun droit proportionnel de mutation n'est exigible, au cas où le bien, qu'il a mis en société, lui est attribué (1).

(1) MAGUÉRO, T. A., V^o *Société*, 311 C. C; *Dict. rédact.*, V^o *Soc.*, N^o 946.

Le droit de mutation aurait dû à la rigueur être perçu lors de la retraite de l'auteur de l'apport, opérée au moyen de la cession de ses actions ou de sa part sociale ; mais comme cet associé conserve pendant la durée de la société le droit de racheter des actions ou une part sociale, et que de son côté la société peut toujours aliéner le bien apporté qui ne sera dès lors attribué à aucun associé, on a préféré appliquer une fois de plus la règle que la société après sa dissolution est censée n'avoir jamais existé : *media tempora non nocent*. En conséquence, si l'associé se retrouve parmi les associés au jour de la dissolution, bien qu'il se soit retiré temporairement au cours de la société, l'attribution qui lui est faite des biens qu'il a lui même apportés, n'est pas frappée du droit de mutation.

§ 5. — *Auteur de l'apport déjà désintéressé* (1).

Quand lors de la dissolution de la société, un associé auteur d'un apport a été entièrement nanti de sa part par l'attribution de valeurs sociales mobilières ou immobilières, il ne doit à cet égard qu'un droit de partage.

Mais si plus tard, alors même que la liquidation de la société ne serait pas encore terminée, en plus de la part qui lui a déjà été attribuée et qui corres-

(1) MAGUÉRO, T. A., V^o Société, 311, E.

pondait à ses droits sociaux, il reprend les biens qu'il a lui-même apportés ; cette reprise ne pourra se faire sans donner ouverture à la perception du droit de mutation. Au moment, en effet, où cette reprise s'exerce, l'apporteur n'a plus aucun droit sur l'actif de la société, puisqu'il a été complètement désintéressé. S'il reprend alors les biens par lui apportés, une mutation s'opère de la tête de celui auquel le bien avait été attribué, sur celle de l'auteur de l'apport lui-même, et cette mutation doit être tarifée suivant sa nature (1).

§ 6. — *Apport pour partie à titre onéreux* (2)

Si l'apport a été fait pour partie à titre onéreux, c'est-à-dire pour partie moyennant un équivalent autre qu'un droit aux bénéfices, la société est devenue propriétaire immédiatement d'une partie de l'apport, et cela dans la mesure de la charge qui lui a été imposée. Ce qui le prouve, c'est qu'au moment de la constitution de la société, le droit proportionnel de mutation a été perçu pour cette part sur l'objet ainsi apporté.

En conséquence, l'apporteur en partie à titre onéreux d'un objet qui en devient attributaire lors de la dissolution ne doit évidemment aucun droit de

(1) Cass. Req., 17 août 1865 ; S. 65, 1. 422, Inst., 2326, § 6 ; J. E., 18079 ; R. P., 2138.

(2) *Dict. rédact. Soc.*, N° 951.

mutation sur la part pour laquelle l'apport est pur et simple ; il n'en doit pas non plus pour la partie de l'apport à titre onéreux, le droit de partage sera seul perçu sur cette part, car il s'agit ici de l'attribution d'un bien social. Mais ces règles ne s'appliquent que si l'auteur de l'apport ne reçoit pour sa part que des biens apportés à titre onéreux.

Si donc le partage met une soulte à la charge de l'apporteur, celui-ci ne pourra reprendre les biens par lui apportés sans payer le droit de soulte que dans la mesure où cet apport a été fait purement et simplement. S'il y a pour l'attributaire une soulte à payer pour sa part d'apport à titre onéreux, le droit sera exigible. Il en sera de même si la soulte est remplacée par l'obligation imposée aux attributaires d'acquitter à la décharge de ses coassociés, une partie du passif social. Cette solution résulte d'un jugement du tribunal de Reims du 31 mars 1860 (1), d'après lequel, lorsqu'un immeuble social dont le prix d'acquisition était encore dû lors de la dissolution, est abandonné à l'associé auteur de l'apport, à la charge d'acquitter la dette dont il est encore grevé et que dans l'acte constitutif il avait imposée à la société, le droit de soulte est dû sur ce qui excède la portion virile de l'associé dans cette dette.

(1) *J. E.*, 17162 ; *R. P.*, 1371.

§ 7. — *Droits de transcription* (1)

Quand l'associé auteur de l'apport se voit attribuer par le partage le bien par lui apporté, le droit proportionnel de mutation n'est pas dû puisque aucune transmission de propriété ne s'est opérée. Mais n'y a-t-il pas lieu de percevoir le droit de transcription de 1,50 pour cent ? Le partage, n'étant ici que déclaratif, n'est sans doute pas un acte de nature à être transcrit, mais la formalité de la transcription étant le préliminaire obligé de la purge, il y a parfois lieu à l'accomplir.

L'unanimité des auteurs, d'accord sur ce point avec la jurisprudence et la régie n'hésite guère à répondre qu'il existe au moins un cas où ce droit de un demi pour cent n'est pas exigible, c'est lorsqu'il s'agit d'une attribution faite à un associé tenu personnellement et indéfiniment sur son patrimoine propre des dettes sociales, comme un associé en nom collectif, comme un commandité ou comme un membre d'une société civile (2). Cet associé ne jouissant évidemment pas de la faculté de purger l'immeuble qu'il reprend, des hypothèques le grevant du chef de la société, et l'acte de partage, n'ayant d'autre part aucun caractère translatif,

(1) MAGUÉRO, T. A., *Société*, 311, F. — GARNIER, *Soc.* 290; *Dict. rédact.*, *Soc.*, 953. — BINET, *Revue critique*, 1898, p. 195 et suiv. — WAHL, *Dr. fiscal*, I, 690; *Tr. du réy. fisc des Soc.*, I, N° 1041 et notes.

(2) GARNIER, *Soc.*, 290, III.

la transcription n'a dans ce cas aucun caractère translatif, la transcription n'a dans ce cas aucune raison d'être opérée ; le droit ne peut en conséquence ici être exigé (1).

Mais si nous supposons l'attribution faite à un associé simple commanditaire ou membre d'une société anonyme, la solution restera-t-elle la même ?

La jurisprudence dans quelques jugements déjà anciens avait tout d'abord statué dans un sens opposé (2) et elle avait conclu dans ce dernier cas à l'exigibilité du droit de transcription lors de l'enregistrement du partage.

Elle se fondait sur ce fait que l'associé ou le commanditaire n'étant pas indéfiniment tenus des dettes sociales et recueillant dans le partage des immeubles par eux apportés en société, n'étaient plus considérés comme des associés, mais bien comme des tiers détenteurs. Ils avaient, en conséquence, la possibilité de purger ces immeubles des hypothèques les grevant du chef de la société.

La régie avait accueilli avec empressement cette idée et dans deux solutions, l'une pour les comman-

(1) MAGUÉRO, *Soc.*, N° 311. — *SoL.*, 12 juillet 1901 ; *Ins.*, 3099 ; *J. E.*, 26440 ; *R. P.*, 10403 ; *Rev. not.* 11566 ; *R. E.* 3241 ; *J. Soc.*, N° 1260, 1903, p. 333 ; Villefranche, 5 avril 1901 ; *R. E.*, 1720 ; *J. Soc.*, 1080, 1902, p. 69 ; *J. du Not.*, 1902, p. 696 ; Trib. Castres, 11 avril 1900 ; *J. E.*, 26045 ; *R. P.*, 9950 ; *J. du Not.*, 1901, p. 235 ; *R. E.*, 2433 ; *J. Soc.*, 1900, p. 517 ; Marseille, 2 janv. 1895 ; *D. P.*, 96, 2, 321 ; *J. Soc.*, 1897, p. 75 ; *J. du Not.*, 1897, p. 381.

(2) Seine, 4 août 1837 ; *J. E.*, 11855 ; Le Havre, 8 mai 1845 ; *J. E.*, 13753 ; Seine, 19 fév. 1870 ; *R. P.*, 3235 ; Reims, 2 mars 1887 ; *J. E.*, 22896.

ditaires du 27 septembre 1876 (1), l'autre pour les membres d'une société anonyme du 4 septembre 1890 (2), elle avait statué dans le sens de l'exigibilité du droit.

La solution du 27 septembre 1876 est basée sur ce que, le commanditaire, n'étant tenu des dettes sociales que jusqu'à concurrence de sa mise, il a intérêt à purger afin de faire déterminer à l'égard des créanciers de la société le montant du prix de l'immeuble apporté par lui.

Celle du 4 septembre 1890 déclare à son tour que la reprise par un actionnaire d'une société anonyme d'un immeuble apporté par lui, est un acte de nature à être transcrit, parce que cet actionnaire peut purger cet immeuble des charges hypothécaires qui le grèvent ; le droit de transcription n'est pas moins exigible quand l'actionnaire opérant cette reprise a été administrateur de la société, même alors il n'est responsable que de l'exécution de son mandat et il n'a contracté aucune obligation personnelle ou solidaire à raison des dettes sociales (3).

Ces décisions de la régie n'étaient fondées que sur l'intérêt qu'a l'apporteur qui reprend son bien à le purger des hypothèques le grevant ; elles ne tenaient pas suffisamment compte de l'intérêt

(1) GARNIER, *V^o Soc.*, 290, II.

(2) GARNIER, *V^o Soc.*, 290, I.

(3) MAGUÉRO, *J. T. A.*, *V^o Soc.*, 311, F, note 1.

contraire des créanciers hypothécaires qu'on forçait ainsi, peut-être, à leur préjudice, à recevoir par anticipation le paiement de leurs créances et auxquels on enlevait le droit réel qui leur assurait ce paiement (1).

Aussi le tribunal de Marseille, plus soucieux d'appliquer dans leur rigueur les principes juridiques et de concilier les divers intérêts en présence a-t-il, le 2 janvier 1895 (2) statué dans un sens opposé.

D'après lui l'acte constatant, à la suite de la dissolution d'une société anonyme par actions, l'attribution de l'immeuble social à l'actionnaire qui en avait fait l'apport n'est pas translatif et ne donne pas lieu à purge ; en conséquence cet acte n'est pas de nature à être transcrit et par suite ne doit pas être assujetti au droit de transcription lors de l'enregistrement.

Le jugement commence par reconnaître qu'on ne peut se prévaloir de la non-exigibilité du droit proportionnel en cas d'attribution à l'apporteur d'un bien par lui apporté pour conclure aussi à l'exemption du droit de transcription. La Cour de cassation par une jurisprudence constante affirme

(1) D., 96, 2, 321, note.

(2) D., 96, 2, 321. — BINET, *Revue critique*, 1898, p. 195 et suiv. ; *J. du Not.*, 1897, p. 381, *R. E.*, 1287 ; *J. des Soc.*, N° 301, 1897, p. 75.

la complète indépendance de ces deux droits (1). Le droit de transcription pourrait donc être exigé sans que celui de mutation le soit ; mais pour qu'il y ait lieu à la perception du droit de transcription, il faut tout d'abord que l'acte soit de nature à être transcrit. C'est ce que décide formellement l'article 54 de la loi du 28 avril 1816 , par actes de nature à être transcrits, le législateur selon la jurisprudence aurait voulu désigner, non seulement les actes translatifs de propriété soumis par la loi de frimaire au droit de mutation, mais encore les actes n'ayant pas ce caractère et pour lesquels la transcription est susceptible d'offrir aux parties une utilité quelconque.

Ainsi la jurisprudence admet la perception anticipée du droit de transcription sur l'acte d'adjudication d'un immeuble héréditaire au profit de l'héritier bénéficiaire, bien que cet acte ait un caractère purement déclaratif (article 883) sous le prétexte que cet héritier peut procéder à la purge des privilèges et hypothèques grevant l'immeuble et que la transcription est le préliminaire indispensable de la purge (2).

De même quand un mari cède à sa femme, un conquêt de communauté pour lui servir de remploi d'un immeuble propre aliéné (article 1595, para-

(1) NAQUET, N° 194.

(2) Cass. Ch. réunies, 12 janvier 1876 ; D , 76. 1, 52 (et note).

graphe 2) la jurisprudence tout en considérant l'acte comme purement déclaratif et ne donnant pas ouverture au droit proportionnel de mutation, décide par le même motif que le droit de transcription est dû.

Ces principes exposés, il s'agit de savoir si l'opération que nous étudions rentre dans la classe des actes de nature à être transcrits suivant la portée que la jurisprudence donne à cette formule. La formalité de la transcription répond à deux fins ; elle a pour but tout d'abord d'asseoir la propriété vis-à-vis des tiers et c'est en ce sens que tous les actes translatifs y sont soumis ; sa seconde raison est de servir de préliminaire à la purge.

Il est certain tout d'abord, qu'en droit fiscal l'attribution d'un bien apporté en société, à l'auteur même de cet apport est un acte qui n'a pas le caractère translatif ; cette solution ressort nettement des développements qui précèdent.

Mais il faut aller plus loin et se demander si la formalité de la transcription ne peut offrir ici une utilité quelconque à l'associé. Cette utilité est évidente, si l'on accorde à cet associé le droit de procéder à la formalité de la purge des hypothèques grevant du chef de la société le bien à lui attribué.

La jurisprudence, nous l'avons vu, lui avait reconnu ce droit ; le tribunal de Marseille vient le nier en appuyant sa décision sur des considérants qui semblent des plus sérieux.

De ce que les associés commanditaires ou actionnaires ne sont tenus des dettes de la société que jusqu'à concurrence de leur mise, il ne s'ensuit pas nécessairement qu'ils peuvent purger.

Un acquéreur ne peut au reste procéder à la formalité de la purge, qu'autant qu'il n'est pas personnellement obligé vis-à-vis des créanciers inscrits, et qu'il n'a été ni partie ni représenté au contrat constitutif d'hypothèque. C'est qu'en effet, dit M. Binet (1). « purger, c'est forcer le créancier à recevoir un paiement quelquefois anticipé, souvent partiel ; c'est lui enlever la garantie de son droit de suite et la faculté de l'exercer au moment qu'il juge opportun ».

Les associés commanditaires ou actionnaires, bien que non tenus des dettes sociales sur leur patrimoine propre, semblent pourtant avoir été parties ou au moins représentés dans les contrats constitutifs d'hypothèque passés par les administrateurs de la société ou dans les instances terminées par des jugements emportant condamnation contre la société, et par suite hypothèque judiciaire sur les immeubles sociaux. C'est du moins ce qu'admet le tribunal de Marseille, , qui porte dans son jugement précité : « Attendu, en effet, que ces hypothèques n'auraient pu être consenties ou subies par

(1) BINET, *Revue critique*, 1898, p. 195 et suiv.

les administrateurs de la société que dans l'exercice de leur mandat qui oblige chacun des associés dans les limites de l'actif social ; attendu que l'associé, qui opère la reprise de l'immeuble apporté dans une société anonyme, est donc tenu des dettes hypothécaires grevant cet immeuble du chef de la société, non comme tiers acquéreur, mais comme associé, bien que vu la nature de la société son obligation soit limitée à la part d'actif social dont il est attributaire ou détenteur. »

En conséquence, l'associé qui a été représenté dans les contrats constitutifs d'hypothèques, ou dans les instances qui ont amené la création d'hypothèques judiciaires, ne peut au moyen de la purge, qui constitue une expropriation du droit de suite, du créancier, violer le contrat d'hypothèque où il a été représenté ou se soustraire aux effets découlant des instances soutenues par ses mandataires (1).

Ce motif, à lui seul, ne suffirait d'ailleurs pas pour justifier ici l'inexigibilité du droit de transcription : on ne peut en effet, d'après certains auteurs, refuser le droit de purger aux associés non personnellement tenus des dettes sociales sur leur patrimoine propre. L'associé n'étant pas dans ce cas, tenu des dettes que dans les limites de son apport, c'est seulement au moyen de la purge qu'il arrivera à se dis-

(1) BINET, *Rev. crit.* — WAHL, *Dr. fiscal*, I, 690.

penser de l'obligation de payer aux créanciers hypothécaires la totalité de leur créance (1).

Mais le tribunal de Marseille fondait sa décision sur d'autres arguments. « Il est de jurisprudence, y est-il dit, que l'être moral société ne disparaît et ne s'efface qu'après la liquidation consommée ; or la liquidation n'est vraiment consommée qu'après le paiement des dettes ; d'où il résulte le dilemme suivant : ou bien les dettes sociales ont été payées avant la reprise de l'apport, et dans ce cas, d'une part, la purge devient à la fois inutile et impossible ; d'autre part, l'être moral société s'efface et l'immeuble est censé n'avoir jamais cessé d'appartenir à l'associé ; ou bien au contraire, les dettes hypothécaires conservent sur les immeubles de la société dissoute et non liquidée tous les droits qu'ils avaient avant la dissolution, sans être tenus d'opter entre l'acceptation d'une valeur estimative qui leur serait offerte et l'exercice de la surenchère. »

Il est certain, comme le dit le tribunal de Marseille que la société, d'après une doctrine traditionnelle est considérée même après sa dissolution comme continuant d'exister et comme conservant sa personnalité pour les besoins de la liquidation (2).

Les créanciers sociaux gardent par suite sur les

(1) WAHL, *Tr. du rég. fisc. des Soc.*, I, N° 1041, note 2, p. 525.

(2) LYON-CAËN et RENAULT, *Manuel de Dr comm.*, N° 365.

biens de la société les mêmes droits que si celle-ci n'avait pas été dissoute. D'autre part, l'associé qui reprend son bien n'en devient pas tiers détenteur dans l'idée de la Régie et de la jurisprudence ; aucune mutation de propriété ne s'est réalisée de la tête de l'associé sur celle de la société, ni de la tête de la société sur celle de l'associé. L'apporteur, par suite de la non réalisation de la condition suspensive est censé être resté, pendant la durée de la société, propriétaire du bien qu'il avait apporté à cette dernière. La solution du tribunal de Marseille répond donc parfaitement à la conception que le droit fiscal s'est faite de l'apport en société et de sa reprise par l'apporteur lors de la dissolution ; mais en droit civil, il en est autrement : l'apporteur ayant lors de la constitution aliéné son bien au profit de la société, une mutation de propriété s'opère de même à son profit s'il se voit attribuer par le partage, le propre bien par lui apporté. Il devient dès lors un acquéreur aux yeux de la loi civile, et le seul moyen qui lui reste d'échapper à cette obligation, c'est de procéder à la formalité de la purge.

Si donc la purge paraît impossible au point de vue fiscal, parce que l'associé qui reprend son apport n'est pas considéré comme un tiers détenteur, elle semble nécessaire ou tout au moins au utile en droit civil. De ce que en effet l'associé y devient lors du

partage et par la reprise de son bien, un véritable acquéreur, la purge est la seule ressource qu'il ait à sa disposition pour éviter d'être tenu du paiement de toute la dette.

Après avoir ainsi développé les arguments sur lesquels il se fonde pour dispenser du droit de transcription, la reprise par l'apporteur d'un bien par lui apporté, le tribunal de Marseille en vient à combattre l'opinion de la Régie, qui avait cherché à justifier ici la perception de ce droit en s'appuyant sur la solution analogue donnée en jurisprudence pour le cas où un héritier bénéficiaire s'est porté adjudicataire sur licitation d'un immeuble héréditaire.

Le jugement précité détruit l'argumentation de l'administration de l'Enregistrement en niant l'analogie des deux situations. Il n'est pas possible, en effet, d'admettre une telle assimilation.

L'héritier bénéficiaire adjudicataire possède l'immeuble à un titre nouveau entièrement distinct de son titre héréditaire. Le jugement d'adjudication opère dans la circonstance « une sorte d'intervention dans le titre de l'héritier et un changement dans la cause de sa propriété ». Il devient tiers détenteur et nouveau propriétaire. Il a donc la faculté de purger ; en conséquence l'adjudication à son profit est un acte de nature à être transcrit et donne

lieu lors de l'enregistrement au droit de transcription (1).

Il en est différemment de l'actionnaire d'une société anonyme qui reprend à la dissolution de la société, l'immeuble qu'il lui avait apporté. D'après la jurisprudence et l'administration de l'Enregistrement, en effet, celui-ci n'est pas un nouveau propriétaire ; il se trouve seulement réintégré dans sa propriété par l'effet du partage au même titre qu'autrefois. Cet associé détient d'ailleurs son immeuble pour le compte de la société, tant que les dettes sociales n'ont pas été payées : il n'a donc pas la faculté de purger. L'acte de partage, par conséquent, n'est pas, dans le cas prévu, un acte de nature à être transcrit et ne doit pas, dès lors, être assujetti au moment de l'enregistrement au droit proportionnel de transcription.

Toutes ces solutions découlent comme il est facile de le constater du caractère reconnu par la loi fiscale à l'apport en société. Que celui-ci n'opère aucune mutation, comme l'admettent certains auteurs ou qu'il opère une mutation, mais seulement sous condition suspensive, ainsi que le soutiennent la jurisprudence et la régie, toutes les conclusions que nous venons de signaler s'imposent, l'apporteur reprenant son apport, ne devient pas un acquéreur,

(1) Ch. réun. Cass., 12 janv. 1876 ; D., 76, 1, 52.

il ne peut par conséquent pas purger, et le droit de transcription n'est pas exigible lors de l'enregistrement de l'acte de partage.

Si le droit fiscal s'était conformé au droit civil, la solution eut été tout autre ; l'apport en société eut été translatif au profit de la société ou des associés ; l'attribution de ce bien lors de la dissolution, même à son apporteur, eut constitué une transmission ; l'associé devenant un tiers détenteur eût pu procéder à la formalité de la purge et le partage étant en conséquence un acte de nature à être transcrit eut été soumis à la perception, lors de l'enregistrement du droit de un et demi pour cent. Le tribunal de Marseille signale d'ailleurs le rapport qui existe entre le caractère reconnu à l'apport en société et l'exigibilité du droit de transcription sur le partage en cas de reprise par l'apporteur du bien par lui apporté. Si en effet une jurisprudence constante admet depuis 1846, l'exemption du droit proportionnel de transcription sur les actes constatant les apports d'immeubles en société, c'est que cette jurisprudence ne reconnaît pas à ces apports un caractère translatif : tout au plus voit-elle dans cette opération une mutation sous condition suspensive ; il en résulte à fortiori que l'acte de partage qui ne fait que rendre les apports immobiliers à leur auteur, ne peut davantage être soumis à cette perception du droit proportionnel de transcription.

La condition de la mutation ne s'étant pas réalisée, le partage n'est pas un acte de nature à être transcrit puisque les immeubles n'ont jamais cessé d'être la propriété des apporteurs.

La théorie développée par le tribunal de Marseille a reçu l'approbation de la majorité de la doctrine (1).

Le *Journal des Sociétés* notamment ne peut admettre l'argumentation de la régie. De ce que, en effet, celle-ci ne voit pas dans la reprise d'un bien apporté par son auteur un acte translatif, il s'ensuit qu'elle eût été conséquente avec elle même en ne réclamant pas le droit de transcription sur cette attribution, « car dès lors que l'apport ou la mutation conditionnelle de l'immeuble n'est pas de nature à être transcrit, l'acte qui met à néant cette mutation conditionnelle et la résout, n'a point un caractère différent et n'est pas soumis à des obligations fiscales plus étendues. »

La décision du tribunal de Marseille a aussi été approuvée par le recueil de Dalloz. L'arrêteste trouve, en effet, non seulement cette doctrine plus juridique, mais aussi plus conforme à l'intérêt des créanciers sociaux. « Il ne suffit pas d'ailleurs d'être intéressé à purger pour en avoir le droit ; la faculté de purger n'est conférée par la loi qu'au tiers déten-

(1) BINET, *Revue critique*; *J. du Not.*, 1897, p. 381; *J. Soc.*, N° 301, 1897, p. 75.

teur qui est en même temps nouveau propriétaire. La reprise d'apports n'autorise pas celui qui l'opère à prendre la qualité de nouveau propriétaire (1). »

Ce jugement semble, au reste, avoir été l'origine d'une nouvelle orientation de la jurisprudence en la matière ; nous retrouvons en effet depuis cette époque une décision du tribunal de Castres qui, le 11 avril 1900, a jugé dans le même sens (2), mais si solution doit être admise, les motifs sur lesquels il s'appuie ne peuvent l'être.

De ce que, en effet, l'acte de société n'est lui-même pas soumis au droit de mutation pas plus que la reprise par un associé, dans le partage, d'un bien qu'il a lui-même apporté, il conclut à la dispense du droit de transcription en cas d'attribution d'un bien à son apporteur.

L'indépendance des deux droits résulte pourtant avec la plus grande force de plusieurs arrêts de cassation. — Sans remonter si haut, le jugement précité de Marseille rappelle lui-même ce principe.

Malgré la faiblesse de ses considérants, le jugement de Castres fut généralement approuvé. Les auteurs du moins l'ont pour la plupart accueilli favorablement parce que la solution par lui adoptée était conforme au caractère reconnu en droit fiscal à l'apport en société.

(1) D., 96, 2, 321.

(2) *J. E.*, 26045 ; *J. du Not*, 1901, p. 235 ; *R. E.*, 2433 ; *R. P.*, 9950 ; *J. Soc.*, 1900, p. 517. — BINET, *Revue critique*, p. 265 et suiv., *in fine*.

Le *Journal des Sociétés* (1) exprime ainsi son opinion : « Cette solution doit être approuvée dès lors qu'on admet conformément à la jurisprudence aujourd'hui constante que l'apporteur d'un corps reste propriétaire de son apport, ou tout au moins le redevient lorsque cet apport lui est attribué par voie de partage en fin de société. »

La *Revue de l'Enregistrement* et le *Journal du Notariat* ont aussi conclu dans le même sens (2). Le *Journal de l'Enregistrement* (3), par contre, trouve que « le tribunal de Castres a commis une erreur manifeste ». Quant au *Répertoire Périodique* (4), il constate que le jugement précité est opposé à la jurisprudence en ce qu'il fonde en la circonstance l'exemption du droit de transcription sur un rapprochement avec la dispense du droit de mutation accordée aux apports en société par la loi de frimaire. Nous avons dit l'inanité d'un tel argument; mais le *Répertoire Périodique* ne pouvait accepter le jugement de Castres sans se mettre en opposition formelle avec le *Répertoire Général de Garnier* qui, nous l'avons vu, soutient avec vigueur la théorie opposée, en s'appuyant sur la solution du 4 septembre 1890 (5).

(1) *J. Soc.*, 1900, p. 517.

(2) *R. E.*, 2433; *J. du Not.*, 1901, p. 235.

(3) *J. E.*, 26045.

(4) *R. P.*, 9950.

(5) GARNIER, *V^o Société*, 290, 1.

Quels que soient les motifs sur lesquels le tribunal de Castres a fondé sa décision et quelle que soit l'appréciation portée sur elle par la doctrine, il n'en reste pas moins vrai que cette solution venait confirmer le jugement de Marseille du 2 janvier 1895, et la Régie l'a si bien compris qu'elle a dès l'année suivante abandonné la distinction qu'elle avait faite jusqu'alors entre les associés tenus personnellement et les commanditaires ou actionnaires tenus seulement jusqu'à concurrence de leur mise.

Une solution du 12 juillet 1901 (1), décide en effet, que l'acte qui constate la reprise par un associé de son apport immobilier pour ses droits dans la société, ne peut être considéré comme étant de nature à être transcrit et ne saurait dès lors être passible du droit de transcription ; cette solution ajoute, d'ailleurs, qu'aucune distinction ne doit être faite à cet égard entre les membres des sociétés civiles ou en nom collectif et les simples commanditaires ou actionnaires attendu que ni les uns ni les autres ne sont autorisés à purger contre la société.

Elle s'appuie dans ce but sur les arguments qu'avait développés le tribunal de Marseille. Il est du reste facile de s'en rendre compte :

« Ni l'ancien commanditaire, ni l'actionnaire ne sont tenus sans doute des dettes sociales sur leur

(1) Inst. gén. du 6 déc. 1902, N° 3099, § 10.

propre patrimoine, mais comme le fait justement remarquer un commentateur : « Les hypothèques conventionnelles et judiciaires qui grèvent les immeubles sociaux n'ont pu être consenties ou subies par les administrateurs que comme mandataires des associés ; donc l'associé qui reprend l'immeuble par lui apporté a été représenté par eux au contrat ou dans les instances qui ont donné l'existence à ces hypothèques ; concourant au partage en qualité d'associé, il ne peut purger parce que la purge constituerait une expropriation des droits des créanciers ; or il ne peut violer le contrat d'hypothèque où il a été représenté, ni se soustraire aux effets de l'hypothèque judiciaire résultant des condamnations prononcées dans des instances où ses mandataires étaient parties. » (BINET, *Revue Critique*, 1898, p. 201).

« D'ailleurs les associés simples commanditaires ou actionnaires sont tenus directement des dettes sociales, dans la mesure des attributions qui leur sont faites par le partage. C'est ce qu'explique très bien M. Paul Pont. (*Tr. des soc. civ. et comm.* II, N° 2.001.) « Les associés, dit-il, peuvent même après que la liquidation est achevée, et les biens partagés, être tenus envers les tiers par suite des attributions qui leur auraient été faites dans le partage. Ainsi, par hypothèse, nous sommes en présence d'actionnaires qui, ayant versé le montant de leur souscrip-

tion, ne doivent plus rien à la société et ne sont pas personnellement tenus au paiement des dettes sociales, ou encore en présence d'associés qui en étaient tenus primitivement, mais qui, depuis la dissolution en ont été libérés par la prescription ; le partage a été fait, et les biens qui jusque là étaient restés le gage des créanciers, sortent du patrimoine de la société, qui cesse alors d'exister comme personne morale; et vont se confondre dans le patrimoine des associés. Mais il se présente des créanciers qui n'avaient pas été désintéressés avant le partage ; est-ce que ces créanciers vont rester sans action contre les associés prématurément apportionnés, sous prétexte que ces derniers n'étaient pas obligés envers eux au moment où le partage a été effectué et, d'un autre côté, que le seul débiteur qu'ils eussent à ce moment, la société, avait cessé d'exister ? Non assurément : la Cour de Cassation a jugé que les créanciers d'une société anonyme ou en commandite, en liquidation, ont une *action directe* contre les actionnaires qui se sont attribué l'actif de la société et que, dans ce cas, ces derniers sont tenus non pas seulement pour leur part dans la dette sociale, mais aussi sur toutes les sommes qu'ils ont retirées de la liquidation et jusqu'à concurrence de ces sommes. »

« Constitués ainsi par suite des attributions qui leur sont faites, débiteurs directs des dettes qui

peuvent exister encore après le partage, il est clair que les actionnaires ne peuvent purger les immeubles qu'ils reprennent ; ce sont, en effet, des obligés à la dette hypothécaire. En admettant du reste, que les contrats dont il s'agit, fussent, en droit civil, de nature à être transcrits, il resterait encore à se demander si les règles spéciales de la législation fiscale, ne doivent pas faire écarter la perception, lors de l'enregistrement du droit proportionnel de transcription. Du principe que l'apport en société est, en droit fiscal, une mutation soumise à la condition suspensive que l'associé ne reprendra pas les biens apportés, la Cour de Cassation a induit que les clauses d'apport de biens immeubles ne pouvaient être soumises à l'Enregistrement au droit de 1, 50 pour cent, ni comme actes translatifs, ni comme actes de nature à être transcrits (1). Or logiquement, l'application du même principe, conduit à décider que l'attribution à un associé des biens immeubles qu'il a apportés, fait simplement évanouir la condition à laquelle la mutation résultant de l'apport était subordonnée, et n'est pas dès lors susceptible de donner ouverture au droit de transcription. »

Cette solution du 12 juillet 1901 qui résume si

(1) Cass., 5 mars 1846 ; Inst. 1767, § 10 ; 8 juill. 1846 ; Inst. 1786, § 10 ; 5 janv. 1848 ; Inst. 1841, § 14 ; 5 février 1850 ; Inst. 2163, § 3.

clairement les principes que nous venions d'exposer, a été favorablement accueillie par la doctrine.

Celle-ci, à l'unanimité, a enregistré avec satisfaction cette heureuse décision (1).

Le *Journal de l'Enregistrement* lui-même qui ne s'était guère auparavant montré partisan de cette idée déclare (2) :

« Cette solution ne nous paraît pas devoir être approuvée sans réserve, mais quelle que soit la valeur des arguments sur laquelle elle est basée, la thèse qu'elle consacre, procède d'un esprit trop libéral et d'une interprétation trop favorable aux parties pour que nous songions à la critiquer. »

Le *Répertoire Périodique* arrive à la même conclusion (4) :

« Cette solution, dit-il, qui marque un revirement dans la jurisprudence administrative est contraire à la doctrine enseignée dans le *Répertoire Général* en ce qui concerne les commanditaires et les actionnaires des sociétés anonymes ; comme elle est favorable aux contribuables, nous aurions mauvaise grâce à y refuser notre adhésion. »

(1) *R. E.*, 3241 ; *J. Soc.*, N° 1260, 1903, p. 333 ; *Rev. Not.*, 11566, 1904, p. 137.

(2) *J. E.*, 26440.

(3) *R. P.*, 10403.

CHAPITRE II

Attribution des biens apportés à un autre que l'apporteur.

SECTION I

Exigibilité du droit de mutation.

Si le droit fiscal était conforme à la loi civile et si l'apport en société opérerait comme chez elle une transmission de propriété au profit de la personne morale ou des coassociés, toute attribution dans le partage serait dispensée du droit de mutation, que cette attribution portât sur des biens apportés purement et simplement ou à titre onéreux, ou sur des biens acquis par la société et que cette attribution fut faite au profit de l'apporteur lui-même ou au profit d'un coassocié étranger à cet apport.

Mais, pour des raisons, il faut l'avouer, assez difficiles à déterminer, la loi fiscale ne reconnaît, dans l'apport en société, aucune mutation s'opérant de l'apporteur à l'être moral ou à ses coassociés, ainsi que le prétendent les auteurs ; tout au plus la régie et la jurisprudence admettent elles que si, en droit fiscal, l'apport en société constitue une transmission

de propriété, cette transmission n'a lieu que sous la condition que ce bien sera lors du partage attribué à un coassocié étranger à cet apport.

Que l'on accepte donc la théorie de la mutation niée, et qu'on se tourne vers celle de la cession conditionnelle, les deux systèmes conduiront au moins, sur un point à des conséquences semblables.

Pour les auteurs, en effet, qui admettent que l'apport en société est déclaratif et ne produit aucune transmission de propriété, l'attribution à son apporteur du bien ainsi apporté ne sera soumise à aucun droit de mutation, puisque ce bien est censé être resté sa propriété pendant toute la durée de la société ; mais si l'attribution de ce bien a lieu au profit d'un coassocié étranger à l'apport, une transmission de propriété s'opèrera dès lors de la tête de l'apporteur resté jusque-là propriétaire sur celle de l'attributaire ; un droit proportionnel sera donc exigé au moment de l'enregistrement du partage pour la mutation qui vient de se réaliser.

D'après l'administration de l'Enregistrement et la jurisprudence, au contraire, l'apport en société n'est pas déclaratif ; il est bien translatif ; mais cette transmission de propriété ne s'opère pas définitivement dès le jour de l'apport ; elle est subordonnée aux résultats du partage. L'apport en société ne constitue une mutation qu'à la condition que le bien apporté soit attribué par le partage à un

associé autre que l'apporteur. Hors de là, aucune transmission ne se réalise.

Si l'apporteur reprend son bien dans le partage, il n'y a là aucune mutation, puisqu'il ne l'avait aliéné que sous la condition suspensive que l'objet ne serait pas compris dans son lot et que la condition a fait défaut ; si le bien est attribué à un associé autre que l'apporteur, la condition posée par ce dernier se réalisant par le fait, la mutation s'opère, et le droit proportionnel est exigible.

Les deux systèmes, par des voies différentes sans doute, arrivent donc au même résultat ; c'est-à-dire à l'exigibilité du droit de mutation en cas d'attribution d'un bien apporté en société à un associé étranger à cet apport.

« La perception du droit de mutation, dit M. Wahl (1), se justifie par l'immunité accordée aux apports en société. Si ces apports sont exempts du droit de mutation, c'est, ou bien parce que l'apporteur est réputé avoir gardé la propriété des objets qu'il a apportés en société, ou bien parce qu'il est censé les avoir aliénés conditionnellement au profit de celui de ses coassociés qui les recevra dans son lot. Dans la première opinion, l'attribution est, en droit fiscal, une aliénation faite par l'apporteur au profit de l'un de ses coassociés ; dans la seconde

(1) WAHL, *Tr. du rég. fisc. des Soc*, I, N° 1042.

opinion, elle est la réalisation de la condition à laquelle était subordonnée la mutation effectuée, le jour de l'apport, au profit de celui des associés qui reçoit l'attribution. Donc dans les deux opinions une mutation s'est produite. »

Cette solution, qui nous paraît aujourd'hui découler clairement des principes établis par la loi fiscale, n'a pas été admise sans difficultés.

La doctrine s'est tout d'abord refusée à admettre la perception du droit de mutation sur l'attribution à un associé d'un bien apporté par un coassocié, sous le prétexte que cette perception est en opposition manifeste tant avec les principes du droit civil qu'avec les règles du droit fiscal.

D'après Championnière et Rigaud (1), et Dalloz (2), en droit civil, l'apport en société dépouille irrévocablement l'associé et transfère à l'être moral la propriété de l'objet apporté (3). En retour de son apport, l'associé a le droit de prendre part au partage qui a un effet rétroactif. Le partage n'est pas un titre d'acquisition et chacun des copartageants n'acquiert rien de ses copartageants. C'est par cette raison que les partages qui ne donnaient pas ouverture aux droits seigneuriaux ont été soumis au droit fixe par la loi de frimaire. « Vainement, objecte-t-on,

(1) CHAMPIONNIÈRE et RIGAUD, III, 2789 et s.

(2) DALLOZ, V^o *Enregistrement*, 3591.

(3) POTHIER, *Soc.*, N^o 3. — DUVERGIER, *Soc.*, N^o 41.

fait remarquer Dalloz (4), que si l'apport dans la société a investi de la propriété les membres de la société, il s'opère alors en faveur de ceux-ci une mutation tacite qui, n'ayant pas été soumise au droit, y est encore sujette au jour de la dissolution, si l'apport passe en d'autres mains que celles de l'associé qui l'a fait. — La réponse est facile, conclut-il. »

Les contrats de société même comprenant des apports immobiliers, ne sont soumis depuis la loi du 28 avril 1816, qu'au droit fixe de 5 francs pourvu que les apports soient faits dans l'intérêt général de la société ; la loi de frimaire, d'autre part, frappe d'un droit particulier, les dispositions indépendantes ou qui ne dérivent pas les unes des autres. « Il suit de là, poursuit Dalloz, qu'après la perception du droit fixe de 5 francs a raison de la formation de la société, il ne peut être perçu de droit proportionnel qu'à raison de tout ce qui n'est pas la conséquence légale et stricte du contrat de société. Or comme on ne saurait contester que l'action d'effectuer sa mise sociale ne soit pour chaque associé la conséquence directe et nécessaire du contrat de société, il est évident que l'apport à la société ne peut être l'objet d'un droit proportionnel, mais bien d'un droit simple et fixe, c'est-à-dire d'un droit qui

(1) DALLOZ, V° *Enreg.*, 3591.

frappe la société, lorsqu'elle s'établit, puisqu'elle ne peut s'établir sans mise sociale. Ainsi l'objection s'évanouit. Ainsi le partage, alors même qu'il attribue à l'un, des immeubles apportés par un autre, subsiste avec son caractère déclaratif, en raison des droits que l'indivision conférait à tous sur chacun des biens de la société dissoute. Ainsi et par cela même ce partage, dans la vérité des principes, ne doit pas être soumis au droit proportionnel de mutation. »

La théorie de l'exigibilité du droit de mutation sur cette espèce d'attribution a néanmoins trouvé d'ardents défenseurs jusque dans la doctrine. M. Demante, notamment, a répondu ainsi aux objections soulevées par Dalloz (1).

« 1^o Il n'est pas vrai que, dans le système de la loi de frimaire, l'apport en société constitue une transmission actuelle, exemptée par faveur du droit proportionnel. D'après la théorie de Pothier, suivie par les auteurs de la loi de frimaire, l'apport en société n'opère mutation que sauf l'avènement ultérieur du partage, quand le partage m'attribue le fonds apporté par vous, la condition qui suspendait provisoirement la transmission s'accomplit, la mutation s'opère rétroactivement, et le droit proportionnel est encouru en vertu du principe

(1) DEMANTE, II, 735.

formulé par l'article 4 de la loi de frimaire. Ces considérations sont péremptoires dans tous les cas où la mise en commun a constitué une simple indivision sans la création d'une société être moral.

» 2^o S'il y a eu création d'un être moral, ces considérations ne s'appliquent plus avec la même puissance. Dans ce cas seulement il est vrai de dire avec Dupin qu'au moment de l'apport « à la rigueur, le droit de mutation serait dû, et s'il n'est pas payé à cet instant, c'est faveur, c'est rémittence », mais s'il y a partage, c'est que, l'être moral ayant pris fin, l'indivision a commencé (C. c. 529 *in fine*); dès lors le partage produit son effet rétroactif habituel, neutralisant les effets de l'indivision. Dans ce deuxième cas comme dans le premier, le copartageant nouveau possesseur, ne pouvant justifier d'aucun titre antérieur, doit acquitter au moment du partage le droit proportionnel encouru par son acquisition. La jurisprudence moderne, ajoute M. Demante, établit une différence radicale entre le partage des successions et le partage des sociétés. Voici la raison de cette différence : les héritiers et autres successeurs d'un défunt ont payé les droits pour l'acquisition de la propriété par indivis. Au contraire, en principe général, la mise en société n'encourt aucun droit proportionnel. Lors donc que les objets apportés dans la société par Pierre sont attribués dans le partage à Paul, celui-ci qui

acquiert ces objets pour la première fois doit payer les droits de transmission en conséquence. »

Nous ne pouvons sans doute faire nôtre cette réponse qui s'appuie sur cette assertion purement gratuite que la loi de frimaire se conformant par là aux idées de Pothier avait considéré l'apport en société comme opérant une mutation sous la condition que cet apport fût en fin de société attribué à un associé autre que son auteur. Nous croyons avoir suffisamment étudié la doctrine de Pothier sur ce point pour ne plus avoir besoin d'y revenir.

Mais il est facile de montrer, sans recourir à une théorie qui paraît aussi peu fondée dans la raison que dans les textes, que le droit proportionnel est dû sur l'attribution d'un apport à un associé autre que l'apporteur.

L'apport en société étant déclaratif en droit fiscal et l'apporteur étant réputé être resté propriétaire de son bien pendant toute la durée de la société, que celle-ci d'ailleurs soit ou non une personne morale, l'attribution de cet apport à un associé autre que son auteur opère aux yeux de la loi, une transmission d'une tête sur une autre, passible en conséquence du droit de mutation.

L'administration de l'Enregistrement a, du reste, toujours admis cette perception et conclu à l'exigibilité du droit proportionnel sur cette attribution.

C'est dans une décision ministérielle du 8 dé-

cembre 1807, transmise aux agents de l'Enregistrement par l'Instruction 360 et qui avait pour objet de confirmer en l'appliquant, une délibération du conseil d'administration de la régie du 29 thermidor, an IX, sur les droits fixes et proportionnels de la loi de frimaire, que fut posée pour la première fois la règle suivant laquelle le droit proportionnel doit être perçu, lorsque par l'acte de dissolution, un associé reçoit dans son lot des biens qu'il n'a pas apportés ou qu'il lui en est attribué pour une valeur qui excède celle des objets qu'il a mis en commun.

Cette décision porte notamment que « le contrat de société est un acte par lequel deux ou plusieurs personnes s'obligent de mettre en commun tout ou partie de leurs biens, ou leur industrie, pour partager le gain ou supporter la perte qui résultera de l'association ; que *cette communauté n'opère aucune transmission actuelle et réelle* qu'il y a mise en société de ce qui appartenait précédemment à chaque associé ; mais que chacun d'eux faisant partie de cette société et conservant sur l'établissement des droits qui s'étendent à l'université et en même temps à chaque portion des biens communs, il se peut, jusqu'à la dissolution et au partage, qu'il reste propriétaire de l'objet qu'il a mis en communauté ; qu'ainsi la mutation n'étant que conditionnelle et éventuelle, il n'y a pas lieu au droit proportionnel d'enregistrement. »

La pensée du législateur se dégage parfaitement de cette décision ; seules les mutations définitives peuvent être assujetties au droit proportionnel. Or la mise en société n'opère ici aucune transmission ; c'est donc que la propriété continue à résider sur la tête de l'apporteur. Les conséquences de cette idée sont parfaitement mises en lumière par ce qui suit : « Les droits, auxquels l'acte de dissolution de la société peut donner ouverture, doivent être réglés suivant les effets qu'il produit. Le partage n'étant pas un acte attributif de propriété, mais devant uniquement servir à fixer les parts indéterminées que chacun des copartageants avait dans la communauté, il en résulte que, quand un associé ne reçoit dans son lot que les biens qui lui appartenaient antérieurement, il est réputé n'avoir jamais cessé d'en être le propriétaire et que, dans ce cas, l'acte n'est assujetti qu'au droit fixe. » De ce que cet associé est regardé, durant la société, comme propriétaire de son apport, aucune transmission ne s'opère à son profit s'il se voit attribuer ce bien à la dissolution de celui-ci.

» Il doit en être de même, poursuit la même décision, lorsque la société possède des immeubles acquis pendant la communauté et que, par le partage, ces biens passent en entier dans le lot échu à l'associé survivant pour le remplir de ses droits ; la compensation se faisant avec un objet de pareille

valeur appartenant à la masse, il ne s'agit alors que d'un partage entre copropriétaires au même titre ; mais le droit proportionnel est exigible quand l'acte de dissolution de la société transfère à l'un des associés, des meubles ou des immeubles qu'il n'a pas apportés, ou lui en assigne plus qu'il n'en a mis en commun ; il est évident que la perception dans le premier cas doit porter sur la totalité des biens transmis et, dans le second, sur le montant de la soulte... »

Cette solution paraît être exacte ; si la société en effet, a acquis pour elle même, des biens meubles ou immeubles, elle a payé de ce chef le droit de mutation ; comme il y a ici une masse commune appartenant aux divers associés, le droit de partage sera seul exigible lors de la dissolution ; les biens apportés, par contre, étant demeurés la propriété de l'apporteur, ne sont pas entrés dans la communauté ; ils ne peuvent en conséquence être compris dans la masse partageable ; mais si ces biens qui sont rapportés à la masse pour faciliter la liquidation des droits de chacun, sont attribués à un associé autre que leur apporteur, une mutation s'opère au jour de cette attribution et le droit proportionnel est dû lors de l'enregistrement de l'acte de partage.

Cette décision fut dès l'origine et pendant de longues années interprétée comme prescrivant de

percevoir le droit proportionnel en cas de mutation des apports en fin de société, sur leur valeur au jour du partage, considéré comme étant celui de la transmission ou comme le porte expressément l'Instruction 360 précitée, sur le montant de la soulte, le cas échéant. Le *Dictionnaire des droits d'enregistrement* dans sa deuxième édition, publiée en 1829, s'exprime ainsi à ce sujet :

« Le Ministre des Finances a décidé le 8 décembre 1807. (Inst. 360) que le droit proportionnel doit être perçu lorsqu'un associé reçoit dans son lot des biens apportés par l'autre ; que la perception doit porter sur la totalité des biens transmis ; que le droit doit être perçu comme cession si l'acquéreur paie le prix de ses deniers particuliers, et qu'il est dû le droit d'échange si l'objet cédé se compense avec tout ou partie de la part du cessionnaire dans l'actif de la société. »

Les rédacteurs du dictionnaire considéraient donc la mutation de l'apport comme contemporaine du partage ; car si elle avait rétroagi au jour de la mise en société, on n'aurait pu traiter comme formant un échange, c'est-à-dire comme corrépectives et simultanées, deux cessions réciproques de biens dont l'une serait remontée au jour de la formation de la société et l'autre se serait opérée lors de la dissolution.

Il est curieux, par ailleurs, de signaler, à propos

de la décision du 8 décembre 1807 précitée, l'analogie qui existait aux yeux du législateur de frimaire entre les contrats de société et les contrats de mariage, lorsque ces derniers renferment des clauses d'ameublement.

Il s'agit dans les deux cas, d'individus mettant quelque chose en commun dans le but de partager les bénéfices qui pourront en résulter ; mais tandis que ce partage de bénéfices est le seul but poursuivi par des associés, il n'a plus qu'une importance très secondaire pour des époux. La loi fiscale avait cependant constaté l'analogie des deux situations et elle avait soumis au même régime la communauté entre époux et la communauté entre associés.

Il suffit pour s'en assurer de prendre connaissance d'une décision ministérielle du 3 octobre 1828 (1) sur les contrats de mariage, renfermant des clauses d'ameublement. Les règles qu'elle pose sont en parfaite conformité avec celle de la décision précitée de 1807 relative aux actes de société.

« Article premier. — La stipulation de communauté n'opère par elle-même, lors du contrat de mariage, aucun droit particulier de quelque manière que se compose la mise respective, et soit

(1) *Inst. de la Régie*, 1272, § 3.

qu'il y ait ou non ameublement d'immeubles.

Article 6. — Si l'époux qui a fait l'ameublement (ou ses héritiers) n'use pas des droits que la loi lui accorde de retenir l'immeuble ameubli en précomptant sa valeur, et que cet immeuble passe en tout ou en partie sous la main de l'autre époux, à un titre quelconque, et même comme lotissement dans le partage ou liquidation, il est dû un droit de mutation entre vifs, dont la quotité se règle d'après la nature de la disposition, et selon qu'elle peut être considérée comme équivalente à vente, à échange ou à donation... »

Quand l'administration appliquait ainsi la même règle aux partages de communauté et aux partages de société, elle se montrait conséquente avec elle-même ; elle était conforme aussi à la loi de frimaire qui frappait d'un droit fixe les actes de société et les contrats de mariage contenant simple mention d'apports.

Mais ultérieurement, après de nombreux échecs devant les tribunaux, la régie dut abandonner la perception du droit de mutation sur les partages purs et simples de communauté comportant attribution à l'un des époux d'immeubles apportés par l'autre. Le ministre des finances décida le 23 décembre 1863 (1) « que les attributions par l'effet

(1) Inst. du 22 février 1865. N° 2307; D , 70, 3, 301.

du partage, des immeubles ameublis au lot de l'époux qui ne les a point apportés, ou de ses représentants ne peuvent donner lieu au droit proportionnel de mutation entre vifs. »

L'administration a, depuis lors cessé de percevoir le droit de mutation, lorsque le bien ameubli n'était pas attribué à l'époux apporteur en fin de communauté ; au contraire elle a toujours maintenu la perception du droit proportionnel sur les partages entre associés, lorsque les apports étaient en fin de société attribués à d'autres qu'à leur auteur.

La même règle eut dû, semble-t-il, être étendue, en bonne logique, aux deux sortes de partages, puisqu'ils ont le même caractère juridique ; mais il est bon d'observer que l'explication, donnée par la décision de 1807 à propos de partages de société, n'est plus admise aujourd'hui ni par la jurisprudence ni par la régie ; qu'il est impossible par conséquent, de leur appliquer le traitement des premiers.

Il s'est d'ailleurs produit en cette matière une évolution très curieuse dont les prétentions de l'administration sont la cause.

Le premier but auquel visa la régie fut de faire consacrer par les tribunaux la règle posée par elle en 1807, c'est-à-dire la perception du droit de mutation, lorsque par l'acte de partage, un associé reçoit dans son lot des biens qu'il n'a pas apportés, ou qu'il lui en est attribué pour une valeur qui excède celle des objets qu'il a mis en commun.

Mais la jurisprudence n'admit pas facilement cette idée ; s'appuyant, au contraire, sur l'effet déclaratif du partage ; elle comprenait dans la même masse tous les biens sociaux quels qu'ils soient, acquêts aussi bien qu'apports, et elle ne percevait sur eux que le droit fixe, tout au moins quand le partage était fait sans soulte.

Dans la première espèce soumise aux tribunaux, un associé avait acquis de ses coassociés la totalité d'un immeuble, qui formait à lui seul tout l'actif social. Il y avait là une véritable vente, aux yeux de la régie, car l'immeuble était à la dissolution rentré d'après elle, dans le patrimoine de son apporteur ; son attribution à un coassocié opérait donc une vente passible du droit proportionnel.

Le tribunal de la Seine par un jugement du 25 mars 1832 rejeta le système de l'administration ; la Cour de cassation confirma d'ailleurs le 14 janvier 1835 le jugement attaqué (1).

L'immeuble apporté en société, devenait d'après elle, la propriété indivise de chacun des coassociés dans la proportion de leurs intérêts ; l'acte qui attribuait à l'un d'eux tout l'actif constituait donc une licitation et non une vente ; le droit de 1,50 pour cent n'était par conséquent pas dû lors de l'enregistrement de cet acte d'acquisition.

(1) DALLOZ, V^o *Enreg.*, 3585 ; J. E., 11112 ; S., 35, 1, 372.

L'arrêt de la Cour de cassation du 17 août 1836 admit à son tour en confirmant un jugement du tribunal de la Seine du 13 mai 1835 (1) que l'expropriation forcée des immeubles formant le fonds et l'objet d'une société, a pour effet de dissoudre celle-ci et de rendre chacun des associés propriétaires par indivis de ces biens ; l'adjudication d'un de ces immeubles faite au profit d'un ou de plusieurs des coassociés n'est donc pas une vente, mais bien une licitation : le droit de mutation n'est en conséquence exigible qu'à raison de la partie du prix excédant les droits des adjudicataires sur les biens vendus.

Il semble aussi en résulter que si au lieu d'une licitation, on se trouve en présence d'un partage sans soulte, le droit de partage sera seul exigible ; même si les biens apportés ne sont pas repris par leurs apporteurs.

Cette conclusion, au reste, avait été admise incidemment par un arrêt de cassation du 12 février 1834 confirmant un jugement du tribunal de la Seine du 30 mars 1832 (2).

La jurisprudence à en juger par ses premières décisions semblait donc peu disposée à encourager les prétentions de la régie à propos de l'exigibilité du droit de mutation en cas d'attribution aux

(1) DALLOZ, V^o *Enreg.*, 3585 ; *J. E.*, 11619 ; *S.*, 36, 1, 834 ; *Inst.*, 1528, § 13.

(2) DALLOZ, V^o *Enreg.*, N^o 79 ; *J. E.*, 10873 ; *J. N.*, 8442 ; *S.*, 34, 1, 199.

apporteurs des biens par eux apportés en société ; aussi cette dernière essaya-t-elle d'un autre expédient.

Elle en vint à prétendre qu'une transmission de propriété s'effectuant lors de la constitution de la société, de la tête des apporteurs sur celle des autres associés ou même de l'être moral, le droit proportionnel de mutation devait dès lors être perçu. Une solution du 8 avril 1837 (1) disait notamment : les associés « en déclarant qu'ils confondent les immeubles avec l'actif de la société, et que cette société en sera désormais seule propriétaire, ont cessé, eux, d'en être propriétaires, et s'en sont dépouillés entièrement pour en saisir la société, à qui ils appartiennent actuellement... Cette stipulation est une cession ou une vente immobilière passible du droit de 5 1/2 pour cent sur la valeur vénale des immeubles dont il devra être fait déclaration par les parties..... »

Cette solution était évidemment conforme au droit civil pour lequel le bien apporté devient la propriété de l'être moral ou des associés indivisément pour lequel aussi le partage entre associés est déclaratif comme tout partage et ne peut donner lieu par conséquent à la perception d'un droit de mutation dès qu'il est fait sans soulte, même si l'apport n'est pas attribué à son auteur.

(1) DALLOZ, V^o *Enreg.* N^o 3558.

Il restait à savoir comment la jurisprudence accueillerait cette nouvelle théorie. La solution du 8 avril 1837 suivait de près un jugement du tribunal d'Angers du 18 mars 1837 qui avait admis l'exigibilité du droit de mutation immobilière, dans une espèce où un associé commanditaire avait fourni sa mise sociale en immeubles. Ce dernier était, d'après le jugement, dessaisi de sa propriété au profit de la société, à un tel point que lors de la liquidation, il ne pouvait exiger sa mise sociale en nature. Il y avait là, concluait-il, une convention présentant les caractères d'une véritable cession, attendu qu'elle était en dehors des stipulations qui n'ont pour objet que l'intérêt général des sociétés. La Cour de cassation, le 30 août 1841 (1) cassa le jugement attaqué en refusant de voir une cession, dans un apport immobilier, qui avait pour but l'intérêt général des sociétés.

La régie n'avait d'ailleurs pas attendu jusque-là pour abandonner une théorie qu'elle sentait difficilement acceptable. Dans une délibération du 13 novembre 1838 (2) elle était revenue à la doctrine exposée dans la décision du 8 décembre 1807 et elle décidait « qu'il est indifférent que les mises des associés consistent en biens de même nature ou en

(1) DALLOZ, V^o *Enreg.*, N^o 3561.

(2) DALLOZ, V^o *Enreg.*, N^o 3589.

biens de natures diverses, que l'un peut apporter du mobilier et l'autre des biens fonds, ou même simplement son industrie, et que le droit fixe de constitution de société est, dans l'un et l'autre cas, le seul exigible ; que cette décision (celle de 1807) n'ayant jamais été abrogée, doit continuer à servir de règle aux préposés de l'enregistrement. »

Les tribunaux avaient jusqu'alors continué la résistance et refusé d'admettre la perception du droit proportionnel en cas d'attribution en fin de société d'un bien à un associé autre que l'apporteur (1).

Mais la Cour de cassation ne tarda guère à se ranger à l'avis de l'administration ; la persistance de celle-ci ne fut donc pas sans résultat pour elle.

Le premier arrêt que l'on rencontre dans ce sens a été rendu par la chambre civile le 12 août 1839 (2), à propos de l'affaire suivante :

Le 13 septembre 1827, les sieurs Moisson, Devaux avaient formé entre eux au capital de 605.000 francs divisé en 121 actions une société anonyme pour la vente et l'exploitation d'un grand terrain, dit le clos Saint-Charles, apporté par eux indivisément. L'acte de constitution avait été enregistré au droit fixe de 5 francs.

(1) Châteauroix, 30 janvier 1837. — DALLOZ, V^o *Enreg*, 3587 ; Saint-Lô, 22 juin 1838. — DALLOZ, V^o *Enreg.*, N^o 3585.

(2) DALLOZ, V^o *Enreg*, N^o 357 ; J. E., 1269 ; Inst., 1691, § 12 ; J. N., 10477 ; *Journal des Soc.*, 1900, p. 49 ; S., 39, 1, 673.

La dissolution avait eu lieu en 1836 et l'on avait, pendant la même année, procédé au partage. Les apporteurs ne possédaient plus à cette date que 30 actions sur les 121 qu'ils avaient primitivement ; les 91 autres étaient disséminées entre les mains de tiers acquéreurs.

L'immeuble, d'autre part, n'était plus évalué au jour du partage qu'à la somme de 120.000 francs, le droit de 5,50 pour cent avait été perçu par la régie sur les 91/121 de 120.000 francs exactement sur 90.273 francs, valeur, dit l'Instruction 1601 paragraphe 12, des portions de terrain abandonnées aux associés non fondateurs.

Le tribunal de la Seine avait le 10 juin 1836 ordonné la restitution de ce droit en décidant conformément à la jurisprudence antérieure qu'à la dissolution d'une société, les immeubles apportés par quelques-uns des associés, deviennent la propriété indivise et commune de tous les anciens sociétaires, que le partage n'est dès lors « que déclaratif d'un droit préexistant et non attributif d'un droit nouveau » ; que le droit fixe peut seul en conséquence être perçu sur cet acte au moins quand il ne comporte pas de soulte.

L'arrêt du 12 août 1839 qui est venu casser ce jugement répond à ces différents arguments : « Attendu que la mise en commun de ce terrain de la part des associés fondateurs, ne constituait pas une mutation de propriété en faveur des action-

naires appelés à partager les bénéfices de l'opération projetée, qu'aussi l'acte par lequel cette mutation à été effectuée, n'a été soumis qu'au droit fixe.

Attendu que la seule transmission réelle et effective qui ait eu lieu dans l'espèce est celle qui est résultée de l'abandonnement fait aux actionnaires, lors de la dissolution de la société de divers lots du terrain susmentionné, pour le remplir de leurs droits à raison des actions dont ils étaient porteurs ; que ce sont ces abandonnements qui, seuls, ont constitué, comme dation en paiement la véritable translation de la propriété. »

La doctrine de cet arrêt paraît conforme à celle de la loi de frimaire : pour celle-ci, en effet, l'apport en société ne constitue pas une mutation au profit de l'être moral ou des coassociés : et l'apporteur est censé pendant toute sa durée, être resté propriétaire de son bien ; si à la fin de la société, ce bien passe d'une tête sur une autre, une véritable mutation s'opère à cette époque, et il y a lieu à cette occasion de percevoir le droit proportionnel.

C'était là aussi la théorie soutenue par l'administration : il est facile de voir par les moyens qu'elle a développés à l'appui de son pourvoi en cassation, contre le jugement du tribunal de la Seine du 6 mai 1837, que la régie a vu sa doctrine confirmée par l'arrêt de cassation précité (1).

(1) DALLOZ, V^o *Enreg.*, N^o 3587, note.

« Par transmission de propriété, disait-elle, la loi de l'impôt entend le passage réel de la propriété d'une tête sur une autre. Ainsi le droit proportionnel n'est pas dû sur la mise en commun d'immeubles établie par l'acte de société, parce qu'à l'égard de la société qui n'est qu'un être de raison, la transmission ne peut être que fictive et qu'à l'égard des sociétaires privativement, la transmission est éventuelle. L'impôt n'est pas assis sur des fictions et sur des éventualités, mais sur des faits réels. Si, à la dissolution de la société, chaque associé reprend les immeubles par lui apportés, aucun droit de mutation n'est encore exigible, car ces biens n'auront jamais reposé privativement sur la tête d'une autre personne. Mais si, comme dans l'espèce, des associés reçoivent à la dissolution de la société des immeubles sur lesquels ils n'avaient jamais eu aucun droit, et qui avaient été apportés par d'autres sociétaires, alors la transmission qui n'était qu'éventuelle lors de la constitution de la société se réalise et s'accomplit ; alors s'opère le passage réel de la propriété d'une tête sur une autre, et le droit proportionnel est exigible. »

La théorie de l'arrêt du 12 août 1839 fut reproduite dans de nombreuses décisions de jurisprudence ; c'est à elle que se rattache tout d'abord un arrêt de cassation du 13 juillet 1840 (1).

(1) DALLOZ, V° *Enreg.*, 3587 ; S., 40, 1, 586. — D. P., 40, 1, 258 ; Inst., 1634, § 14 ; J. E., 12562 ; J. N., 10713.

Il s'agissait en cette espèce d'une société en nom collectif qui avait été constituée en 1828 entre Boissard et Grillon pour l'exploitation d'une brasserie. L'immeuble appartenait à Boissard dont il constituait l'apport ; la mise de Grillon consistait en une somme d'argent de 45.000 francs.

Les statuts de la société renfermaient les deux clauses suivantes :

« Article 22. — Si chacun des associés désire conserver la propriété de l'immeuble, il sera licité entre eux seulement. »

« Article 23. — Si l'un d'eux le désire, il conservera la propriété en remboursant à l'autre une somme de 100.000 francs. »

Lors de la dissolution de la société, l'immeuble social et le fonds qui y était attaché furent mis aux enchères et le tout fut adjugé à Grillon pour la somme de 137.000 francs. La régie s'empessa de percevoir le droit de mutation de 5,50 pour cent, mais elle le calcula sur le prix de vente de l'immeuble et non sur la valeur initiale de l'apport (1).

Contrairement à la prétention de l'administration, le jugement attaqué considérait l'adjudication comme un partage entre les associés ne donnant lieu qu'au droit de soulte sur la moitié du prix d'adjudication.

(1) Inst , 1634, § 14.

La Cour de cassation dans son arrêt du 13 juillet 1840 maintint la perception et cassa le jugement du tribunal de Châteauroux du 30 janvier 1837 : « Attendu que l'acte de société du 8 mars 1828 n'avait pas opéré au profit de la société Boissart et Grillon, une transmission actuelle et complète de la propriété de la brasserie dont Boissard était propriétaire et que le résultat de cette transmission était subordonné au partage qui serait fait entre les associés lors de la dissolution de la société, partage par l'événement duquel Boissard pouvait conserver la propriété de cet immeuble ; attendu que l'effet de l'adjudication du 1^{er} août 1833 a été de transmettre à Grillon la propriété pleine, entière et définitive de la brasserie qui avait appartenu à Boissard ; que la seule transmission réelle et effective qui ait eu lieu est celle qui est résultée de cette adjudication..... »

La Cour de cassation décida donc dans son arrêt du 13 juillet 1840 et à l'opposé de ses décisions des 14 janvier 1835 et 17 août 1836 que si un associé se rend adjudicataire d'un bien apporté en société par un autre, il y a là non une licitation, mais une véritable vente, soumise en conséquence à la perception du droit de 5,50 pour cent.

C'est d'autre part, sur le prix lui-même que se calcule le droit exigible sans qu'il y ait lieu de s'inquiéter de la valeur du bien au moment de

l'apport, attendu que c'est lors de l'attribution seulement que se réalise la transmission de propriété, l'apport en société n'opérant aucune mutation actuelle et complète, puisque celle-ci est subordonnée au partage à intervenir.

La jurisprudence était donc revenue à la théorie développée par la régie dans la décision ministérielle du 8 décembre 1807 au sujet de l'attribution d'un bien apporté en société à un associé autre que l'apporteur, et elle semblait vouloir très fermement se fixer comme elle dans le sens de l'exigibilité du droit de mutation sur cette attribution. Aux solutions que nous venons de citer et qui auraient pu paraître peu décisives, les chambres réunies de la Cour de cassation sont venues le 6 juin 1842 apporter l'appui de leur haute autorité.

Par acte du 12 mai 1837, enregistré au droit fixe de 5 francs les sieurs Porée, Véron et Guibert avaient formé entre eux une société en nom collectif pour l'exploitation d'une usine à fabriquer des huiles de graines. L'apport de Porée consistait en une maison avec ses dépendances, estimée 21.150 francs. La société ne dura guère et le 15 décembre 1837, il fut procédé à sa dissolution. Le receveur ne perçut lors de la liquidation qu'un droit fixe pour partage sur l'attribution faite à Véron de la maison de Porée pour 50.000 francs. Mais le 9 juin 1838, la régie décerna contre Véron

une contrainte en lui réclamant un droit de mutation de 5,50 pour cent sur cette attribution de 50.000 francs.

L'affaire fut soumise au tribunal de Saint-Malo, qui le 30 août 1838 rendit un jugement par lequel il refusait de reconnaître l'exigibilité du droit de mutation sur cette attribution. Il invoquait les mêmes motifs que l'ancienne jurisprudence et prétendait que la société devenait propriétaire des apports, qu'en conséquence le partage des biens sociaux ne devait être soumis comme les partages ordinaires qu'à la perception d'un droit fixe.

Sur pourvoi de la régie, la Cour de cassation (1) cassa le jugement de Saint-Malo par un arrêt du 29 janvier 1840 motivé comme suit :

« Attendu que... (l'acte de société) a dû être considéré par l'administration de l'enregistrement comme n'opérant pas mutation au profit des autres associés individuellement, lesquels, par les stipulations de l'acte social, comme en vertu de la loi, n'avaient droit qu'à une part éventuelle dans l'actif général de la société lors de la dissolution ;

» Attendu que Véron n'a pu devenir propriétaire d'un immeuble ayant appartenu à Porée, sans que cette transmission ait donné ouverture au droit proportionnel de mutation ; qu'on ne peut sous le

(1) DALLOZ, V^o *Enreg.*, 3587 ; S., 40, 1, 539 ; Inst., 1618, § 9 ; J. E., 12453 ; J. N., 10645.

rapport fiscal considérer l'acte du 15 décembre 1837 comme un partage entre copropriétaires, puisque, comme on l'a déjà dit, l'acte de société n'avait constitué en faveur de Véron aucun droit immédiat et spécial à la copropriété de l'immeuble mis en société par Porée. »

En conséquence l'acte de dissolution faisant seul passer la propriété d'une tête sur une autre, il y avait lieu de percevoir le droit proportionnel, conformément à l'article 4 de la loi de frimaire.

L'affaire fut alors renvoyée par la cour devant le tribunal de Fougères, et celui-ci à son tour rendit le 24 juillet 1840 un jugement contraire à l'arrêt de cassation. Sa solution très soigneusement motivée était fondée sur les considérations suivantes.

En droit civil, tout d'abord, la mise en société dépouille l'apporteur de la propriété de son bien ; il s'opère donc au profit de l'être moral ou des associés pris collectivement une transmission immédiate.

Si, par contre, le législateur de frimaire n'a pas frappé cette mutation du droit proportionnel établi par lui dans l'article 4, c'est qu'il a voulu exempter de ce droit les sociétés par faveur pour elles-mêmes et pour faciliter le développement de l'industrie et du commerce. Cette exemption, d'autre part, est définitive puisque la mutation s'est réellement effectuée, lors de la constitution de la société ; on se trouve donc après sa dissolution en présence d'une

masse commune indivise entre tous les associés ; et le partage de cette masse, à la condition d'être fait sans soulte, ne peut être frappé que du seul droit fixe.

Cette solution ne pouvait satisfaire la régie, aussi voulut-elle profiter de l'occasion qui s'offrait à elle de faire trancher définitivement cette grave question par la plus haute autorité compétente ; elle forma un nouveau pourvoi contre le jugement de Fougères, et conformément aux règles de procédure, l'affaire fut alors soumise à l'examen des chambres réunies de la Cour de cassation.

Le célèbre arrêt du 6 juin 1842 (1), cassa le jugement de Fougères et conclut à la perception du droit proportionnel en cas d'attribution par partage d'un bien apporté en société, à un associé autre que l'apporteur.

Le Procureur général Dupin, avait été appelé à fournir son opinion à ce sujet et la Cour s'était dans son jugement inspirée de ses remarquables conclusions :

Il admettait tout d'abord le caractère translatif de l'apport en société : « Relativement aux sociétés de commerce, dit-il, je n'irai pas aussi loin que l'ont fait plusieurs des arrêts invoqués par la régie en

(1) DALLOZ, V^o *Enreg.*, 3589 ; S , 42, 1, 484 ; Inst., 1683, § 8 : *J. E.*, 13018 ; *J. N.*, 11340.

tant qu'ils ont cru devoir contester le droit de propriété de la société, sur les mises des associés.

« Au contraire, je reconnais que l'apport de chaque associé rend la société propriétaire de l'objet meuble ou immeuble qui constitue cet apport. La société en est propriétaire, car dès lors cet immeuble est à ses risques. Ainsi, à la rigueur, le droit de mutation serait dû ; et s'il n'est payé à cet instant, c'est rémission ; le droit dort, si je puis dire ainsi, mais ce qui est différé n'est pas perdu ; la régie attendra l'évènement...

» La durée (des sociétés de commerce) est accidentelle et limitée ; le corps n'absorbe pas les individus, et quoique la société ait, comme telle, une existence à part, je le répète, la régie ne perçoit pas de droit proportionnel sur les mises au moment de la formation des sociétés ; elle attend l'évènement...

» Si la société dispose de l'immeuble par voie d'hypothèque, louage, vente, le droit sera dû selon la nature du contrat.

» Si elle jouit seulement en nature, les choses resteront au même état jusqu'au jour de la liquidation...

» Si à cette époque, l'associé qui avait apporté l'immeuble le reprend en nature, il n'aura pas de droit à payer, là est l'indulgence de la loi. La chose matériellement, n'a pas changé de main, elle reste

in suo loco, dans les mains de l'ancien propriétaire ; ou, si l'on veut, elle y retourne, *jure quodam postliminii* ; on ne considère pas le temps pendant lequel cette chose a été dans la société, on y applique la maxime : *média tempora non nocent*.

» Mais si au jour de la dissolution de la société, les associés partagent entre eux l'immeuble d'un seul, le droit proportionnel sera perçu sur les parts qui leur écherront. Si un seul d'entre eux obtient la totalité de l'immeuble apporté par un autre, il paiera le droit proportionnel sur le tout. En effet, dans ce cas, le partage n'est plus seulement déclaratif, il est attributif au profit de cet associé qui, pour la première fois aux yeux de la régie, apparaît distinctement comme propriétaire nouveau de cet immeuble.

» La faveur des sociétés consiste en ce que la régie n'exige qu'un droit fixe au début de la société. Ce droit fixe est une sorte d'acquit à caution, Mais il n'y a pas de remise du droit proportionnel auquel pourraient donner lieu les faits subséquents.»

Nous avons dit plus haut, le parti que la régie prétend tirer des termes de ces conclusions, nous avons montré combien peu à l'opposé des affirmations de l'administration s'en dégageait la théorie de la cession conditionnelle. Dupin semble sans doute y dire que le droit fiscal reconnaît lui-même le caractère translatif de l'apport en société, et que

s'il exempte ce dernier du droit de mutation, cette faveur n'est pas définitive ; elle ne dure qu'autant que dure la société ; elle se réduit à une rémittence, le droit ne fait que dormir ; mais on le percevra lors de la dissolution, si un bien apporté par un associé est attribué par le partage à un autre associé.

La théorie du Procureur général est, il est vrai, bien étrange ; on ne peut en effet, concevoir une faveur qui ne soit pas définitive. Il semble que la mutation effectuée se produisant lors de la constitution de la société et n'étant pas soumise à l'impôt, ne peut plus être atteinte par la suite. Il est de principe que l'exemption d'un droit équivaut à paiement. Dans ces conditions, réclamer l'impôt lors du partage, c'est anéantir l'effet de la dispense et reprendre d'une main ce qu'on a accordé de l'autre (1).

Heureusement, Dupin ne justifie pas cette dernière perception, seulement par l'idée d'une faveur temporaire cessant lors de la dissolution de la société, mais bien aussi par ce fait qu'en cas d'attribution à un associé d'un bien apporté par un coassocié, le partage n'est plus alors déclaratif, « Il est attributif au profit de cet associé qui pour la première fois aux yeux de la régie apparaît distinctement comme propriétaire nouveau. »

(1) CHAMPIONNIÈRE et RIGAUD, N° 2789.

C'est précisément ce motif qu'ont retenu les chambres réunies de la Cour de cassation lorsqu'elles ont rendu leur arrêt du 6 juin 1842 :

» Attendu en droit, est-il dit, que toute mutation de propriété d'immeubles est soumise au droit proportionnel ;

» Attendu, que c'est par une faveur spéciale, que la loi de l'enregistrement, en cas de société comme en quelques autres cas exceptionnels, permet que lorsqu'un associé apporte dans la société, comme mise sociale, la propriété d'un immeuble, il ne soit perçu qu'un droit fixe...

» Attendu que si, à la suite de la dissolution et de la liquidation de la société, la propriété de cet immeuble est attribuée à un associé autre que l'ancien propriétaire, la mutation définitive arrivant et nul droit proportionnel n'ayant encore été payé, on doit le payer à l'occasion de cette mutation.

» Et attendu, en fait ; 1^o que, lors de la formation de la société, Porée, l'un des associés, a apporté pour une partie de sa mise sociale, la propriété de la rue de l'Equerre, 2^o qu'à la suite de la dissolution et liquidation de la société, cette propriété a été adjugée à Véron, associé autre que l'ancien propriétaire.

» Que d'après ces faits, la mutation définitive ayant alors eu lieu, un droit proportionnel devait

être payé, et qu'en décidant le contraire, le jugement attaqué a faussement appliqué les numéros 2 et 4 du paragraphe 3 de l'article 68 et expressément violé l'article 4 et le numéro 1 du paragraphe 7 de l'article 69 de la loi du 22 frimaire, an VII. »

Pas plus que les conclusions de Dupin, cet arrêt n'est favorable à la théorie de la cession conditionnelle, nous en avons déjà donné les raisons ; qu'il nous suffise de constater que les chambres réunies de la Cour de cassation ont ici confirmé la jurisprudence de la chambre civile de la même Cour, et qu'elles l'ont fixé d'une façon irrévocable dans le sens de l'exigibilité du droit de mutation sur l'attribution d'un apport à un associé autre que l'apporteur.

Une décision aussi remarquable et rendue d'aussi haut ne pouvait manquer d'être immédiatement appliquée par les tribunaux. La chambre des requêtes tout d'abord, le 9 novembre 1842 (1) admit la perception du droit de mutation au cas particulier indiqué.

Les arrêts qui suivirent se conformèrent à la solution de 1842; ceux du 14 avril 1847, du 21 février 1853 et du 24 décembre 1879, que nous retrouverons plus loin, sont dans ce sens.

Parmi les autres décisions les plus célèbres, il

(1) DALLOZ, V^o *Enreg.*, N^o 3588 ; Inst., 1693, § 4 ; S., 43, 1, 333.

faut citer un arrêt de la Chambre civile du 8 novembre 1853 (1), puis un autre de la même Chambre du 8 novembre 1864 (2).

Dans ce dernier jugement, la Cour de cassation se rallia à l'exigibilité du droit de mutation en cas d'attribution à un associé d'un immeuble apporté par un associé, alors même que cet apporteur se fut retiré de la société avant la dissolution en cédant sa part sociale à un de ses coassociés. Elle reconnut que c'était par cette attribution seule que l'associé était devenu propriétaire de l'immeuble mis dans son lot. La Cour confirma d'ailleurs par cette décision un jugement du tribunal de Reims du 13 avril 1861 où il était dit explicitement « que l'apport d'un immeuble en société en transfère la propriété non aux associés individuellement, mais à la société considérée comme être moral ; que les associés n'acquièrent un droit à la copropriété que lors de la dissolution de la société et que ce droit ne devient définitif que par le partage. »

L'arrêt du 14 février 1866 (3) se conforma aussi à la jurisprudence antérieure; cassant un jugement du tribunal de Lure du 12 mars 1863, il se contenta de reproduire les formules des précédents arrêts,

(1) S., 53, 1, 757; D., 54, 1, 29.

(2) S., 65, 1, 137; D., 64, 1, 473; Inst., 2324 § 1; J. E., 17910; J. N., 18157; R. P., 2000.

(3) D., 66, 1, 60; Inst., 2348, § 4; J. E., 18127; R. P., 2258.

en déclarant que l'apport d'un immeuble en société n'opère aucune mutation de propriété en faveur des autres associés et qu'en conséquence le droit proportionnel devient exigible, si, à la dissolution de la société, cet immeuble est attribué en totalité ou en partie à des associés autres que celui qui en avait fait l'apport.

La Chambre civile, encore, consacra une fois de plus le 3 février 1868 (1) le principe en vertu duquel le droit de mutation est dû sur l'attribution d'apport à un associé autre que l'apporteur.

Confirmant un jugement du tribunal de la Seine du 3 mars 1865, elle maintenait le caractère non translatif de l'apport et déclarait « que l'acte constitutif d'une société dans laquelle certains associés apportent des immeubles, certains autres de l'argent, n'opère point mutation de propriété envers les actionnaires, lesquels ne deviennent pas copropriétaires de l'immeuble social, mais restent dans les conditions de tout actionnaire n'ayant dans la société qu'un intérêt de nature mobilière...

» Que à la vérité la transmission de propriété s'opère alors de l'associé qui a fait l'apport de l'immeuble à la personne morale de la société, transmission qui dans la rigueur des principes pourrait

(1) S., 68, 1, 185. — D., 68, 1, 225; Inst., 2366, § 5; J. E., 18478; J. N., 19179; R. P., 2600 Rev. Not., 2156, 1868, p. 742.

donner ouverture à des droits proportionnels de mutation ; que toutefois, par une faveur spéciale, la loi fiscale affranchit en pareil cas l'acte constitutif du droit de mutation et le soumet seulement à un droit fixe ; mais que si, après la dissolution et la liquidation de la société, la propriété de l'immeuble est attribuée, par un partage ou une licitation, à des associés autres que ceux qui avaient apporté et mis en société l'immeuble dont il s'agit, il s'opère alors une mutation définitive, qui donne ouverture sur la valeur intégrale de l'immeuble à un droit proportionnel non perçu jusqu'alors. »

De l'examen de ces diverses solutions, il semble ressortir qu'aux yeux de la Cour de cassation, l'apport opère bien en droit fiscal une transmission de propriété au profit de la société et que c'est précisément dans la perception d'un droit fixe seul, à propos de cette mutation, que consiste la faveur accordée par la loi. Quant aux associés, l'apport n'opère aucune transmission de propriété à leur égard, aucun droit ne saurait donc être perçu de ce chef, mais si les biens ainsi apportés sont lors de la dissolution mis au lot d'associés autres que l'apporteur, le droit proportionnel est exigible sur cette attribution qui opère bien selon la loi fiscale une mutation de propriété.

L'idée d'une mutation s'opérant de la tête des associés sur celle de la société et exemptée par

faveur de la perception du droit proportionnel est soutenable sans doute, bien que le motif semble être insuffisant. Il est donc préférable, comme nous l'avons dit de justifier cette dispense, non par un esprit de bienveillance de la loi à l'égard des sociétés, mais bien par l'absence d'une mutation dans l'apport en société. Cette opinion trouve un appui favorable dans les travaux préparatoires de la loi de frimaire et dans les rapports de Duchâtel et Cretet,

Mais la Cour de Cassation dans un arrêt du 27 juin 1882 (1) tout en reconnaissant qu'il y a, dans cette dispense du droit, une faveur pour les sociétés chercha à expliquer cette faveur par une tout autre raison.

« Attendu, en droit, décide-t-elle, que toute mutation de propriété de meuble ou d'immeuble est soumise par la loi fiscale au droit proportionnel ; que si, en cas de formation d'une société, cette loi veut qu'il ne soit perçu qu'un droit fixe, nonobstant les apports mobiliers ou immobiliers faits à cette société par un ou plusieurs des associés, c'est une faveur spéciale, qu'on ne saurait étendre au delà de l'objet qu'elle a eu en vue ; »

Il y a donc, d'après la Cour, une mutation de

(1) S., 83, 1, 382. — D. P., 83, 1, 169 ; Inst., 2673, § 8 ; R. P., 5975 ; J. E., 21925 ; Rev. Not., 6524 ; J. N., 22863.

propriété dans l'apport en société ; la dispense du droit dont l'apport jouit, est une faveur remarquable ; elle s'explique en ce que cet apport n'opère pas une mutation véritable et définitive : « Chaque associé est censé retenir *conditionnellement* la propriété de son apport jusqu'à l'avènement du partage. »

On ne saurait, d'ailleurs, d'après l'arrêt, étendre la faveur au delà de l'objet que la loi a en vue ; il conclut donc que, si à la dissolution, les biens que l'apporteur a mis en société et dont il est censé avoir conservé conditionnellement la propriété, ne rentrent pas dans son patrimoine et sont attribués à un autre que l'auteur de l'apport, un droit proportionnel sera dû sur cette attribution, attendu que « si, lorsque cet évènement (le partage) s'accomplit, le dit partage attribue tout ou partie des apports à un ou plusieurs associés autres que l'ancien propriétaire, *la condition suspensive* étant désormais réalisée dans le sens d'une mutation définitive, le droit proportionnel doit être acquitté sur la valeur des biens ainsi transmis d'une tête à une autre. »

En résumé, dans l'esprit de la Cour, si une mutation de propriété s'opère lors de la constitution par l'apport en société de la tête de l'apporteur sur celle d'un associé, cette mutation ne s'opère que sous la condition que ce coassocié sera par le partage dé-

claré attributaire du bien ainsi apporté ; tant que cette condition n'est pas réalisée, le droit reste en suspens ; et n'est définitivement pas dû, si l'apporteur reprend lui-même son bien en fin de société.

Les termes employés par cet arrêt, qui semblerait être le point de départ de la théorie de la mutation conditionnelle, ne se retrouvent pas dans les décisions antérieures de la jurisprudence ; tout au plus peut-on prétendre voir ce système en germe dans l'expression de « mutation définitive » reproduit depuis 1842 dans la plupart des arrêts rendus sur la matière.

Nous avons montré plus haut, que cette expression de « mutation définitive » n'avait guère de rapport avec l'idée d'une cession conditionnelle : alors que la première s'applique clairement à une transmission de propriété s'opérant seulement au moment du partage, sans remonter à aucune époque antérieure ; la mutation dans la seconde remonte par l'effet de la réalisation de la condition au jour même de la constitution de la société.

Mais ce n'est pas ici le lieu d'apprécier la théorie de la cession conditionnelle. Qu'il nous suffise de constater que la solution de l'arrêt de 1882 a été fréquemment reproduite depuis lors et que de nombreux arrêts ont à sa suite conclu à l'exigibilité du droit proportionnel en cas d'attribution à un

associé d'un bien apporté en société par un de ses coassociés (1).

SECTION II

Application de ce principe.

C'est aujourd'hui un principe très fermement admis par la jurisprudence que celui de l'exigibilité du droit de mutation sur l'attribution d'un bien apporté en société à un associé autre que l'apporteur.

C'est seulement dans ces dernières années que la jurisprudence semble avoir fondé sa solution sur l'idée d'une mutation s'opérant sous condition suspensive lors de la constitution de la société. Elle arrivait d'ailleurs au même résultat lorsqu'en 1842, elle déniait à l'apport tout caractère translatif de propriété au point de vue fiscal. Dans ce système comme dans l'autre, dans celui de la cession conditionnelle comme dans celui de la mutation niée, l'application des principes juridiques conduit à exiger toujours le paiement d'un droit de mutation dans le cas d'attribution indiqué.

(1) Arrêts du 28 janvier 1895 ; 3 juillet 1899 ; 4 février 1901 ; 25 nov. 1901 ; 22 déc. 1904 ; 11 avril 1905 ; 22 avril 1909. Les jugements des tribunaux de 1^{re} instance sont aussi très nombreux ; citons parmi les plus récents : Seine 27 janv. 1908 ; Seine 17 mars 1908 ; Cherbourg, 30 juill. 1908 ; Sedan 9 mars 1909.

§ I. — *Sociétés dans lesquelles et associés auxquels la règle s'applique.*

Aussi la solution est-elle la même qu'il s'agisse de sociétés auxquelles est reconnue la personnalité morale ou de sociétés auxquelles on la dénie.

Si l'on arrive en effet à admettre qu'une mutation s'opère directement de la tête de l'associé apporteur sur celle de l'attributaire, c'est qu'on fait abstraction de la transmission de propriété qui se réalise au moyen de l'apport au profit de la société ; peu importe d'ailleurs que cette société soit ou non un être moral, attendu que dans tous les cas, l'associé apporteur abandonne suivant la loi civile la propriété de son bien en faveur de la personne morale ; ou quand elle n'existe pas en faveur des associés considérés indivisément.

La loi fiscale passe sous silence la mutation qui s'opère ainsi. Elle fait donc abstraction de l'existence de la société elle-même au point de vue que nous envisageons ; il n'y a, par conséquent pas lieu de tenir compte du caractère de cette société.

Pour que le droit de mutation soit dû, une seule condition est requise ; c'est que l'attribution du bien apporté soit faite à un associé autre que l'apporteur ; il n'est pas nécessaire à ce point de vue que l'attributaire soit un associé en nom collectif ou un commandité ; la règle s'applique aussi bien aux actionnaires et aux commanditaires qu'aux associés

tenus personnellement ; il suffit que l'attributaire soit distinct de l'apporteur.

Il y a donc lieu de percevoir le droit de mutation si l'attribution est faite au profit soit de tous les coassociés autres que l'apporteur (1), soit d'un ou de plusieurs d'entre eux (2).

Il peut aussi se faire que le bien apporté par un associé soit attribué indivisément à l'apporteur lui-même et à d'autres de ses coassociés ; il n'y aura évidemment pas de droit de mutation à percevoir sur la part indivise de l'apporteur, mais comme une transmission de propriété s'opère au profit des autres coassociés jusqu'à concurrence des parts acquises par eux, le droit proportionnel devra être perçu sur cette attribution. Il en est de même si tous les membres de la société, y compris l'apporteur, sont reconnus attributaires indivisément de ce bien, ainsi que l'admet l'arrêt de la chambre civile du 14 février 1866 (3), quand une mine est mise en société par le concessionnaire, auquel on a attribué des actions et des droits de prélèvement sur les bénéfices, et qu'à la dissolution de l'entreprise, la mine est adjudgée ou attribuée à tous les associés collectivement, y compris l'apporteur, il

(1) Cass. civ., 3 février 1868 ; S., 68, 1, 185 ; D. P., 68, 1, 225.

(2) Cass. div., 27 juin 1882 ; S., 83, I, 382 ; D., 83, 1, 169. — Cass. Req., 23 janv. 1895 ; S., 96, 1, 417 ; D. P., 95, 1, 363. — Cass. civ., 18 déc. 1899 ; S., 00, 1, 292 ; D., 01, 1, 46. — Valenciennes, 25 mai 1892 ; S., 96, 1, 417.

(3) Cass. civ., 14 fév. 1866 ; D. P., 66, 1, 60 ; R. P., 2258 ; J. E., 18127.

y a lieu de percevoir le droit de mutation sur les parts acquises par les associés du concessionnaire.

Cette règle ne s'applique, au reste, qu'aux attributions de biens apportés purement et simplement. C'est pour ces seuls apports que la loi fiscale consent à ne pas percevoir le droit de mutation. Les biens apportés à titre onéreux par les associés, et pour lesquels ils reçoivent une compensation immédiate soustraite aux fluctuations sociales, ne sont pas dispensés du paiement du droit proportionnel. La société en devient propriétaire aux yeux de la loi fiscale ; à sa dissolution donc les associés ont tous sur ces biens un droit indivis et leur partage de quelque manière qu'il soit fait ne peut être soumis qu'au droit fixe ou proportionnel réduit de 0, 25 pour cent.

Loin de conserver même fictivement la propriété de son bien, l'apporteur l'a définitivement aliénée à la société ou à ses coassociés considérés collectivement. Il n'a conservé sur lui d'autres droits que ceux qu'il a eu en tant qu'associé. Lors de la dissolution, par conséquent, que ce bien lui soit attribué ou le soit à ses coassociés individuellement ou collectivement, le droit de partage sera seul dû sur cette attribution ; mais il sera toujours dû ; nous avons vu, au contraire, que la question de la perception du droit de partage en cas d'attribution d'un bien à son apporteur avait été sérieusement discutée.

Il en est de même des acquêts sociaux. Les actes d'acquisition par le moyen desquels la société est devenue propriétaire de ces biens, ont été soumis à des droits de mutation variant suivant la nature des biens ainsi acquis. Les associés acquièrent lors de la dissolution un droit égal sur chacun de ces objets leur attribution quelle qu'elle soit donne lieu au seul paiement du droit de partage (1).

Devant la variété de ces perceptions, il importe par conséquent de distinguer les apports à titres onéreux ou les acquêts sociaux, d'une part, avec les apports purs et simples d'autre part. Ces derniers seuls donnent ouverture au paiement du droit de mutation en cas d'attribution à des associés autres que l'apporteur.

§ II. — *Situations particulières.*

Il suffit, avons nous dit, pour qu'il y ait lieu à la perception du droit de mutation que l'attributaire du bien soit distinct de l'apporteur. C'est une condition qui paraît sans doute bien facile à réaliser. La durée parfois si longue des sociétés ; la cession des parts sociales ; la transmission si commode des actions paraissent devoir fréquemment amener des changements dans la personne des associés ; il doit être rare en présence de ces diverses circons-

(1) GARNIER, V^o Soc., 281 ; Epinal 11 mai 1874 ; R. P., 3933.

tances qu'un bien apporté en société soit attribué à un associé apporteur.

I. — *Cession de la part sociale de l'auteur de l'apport.*

Il peut arriver que l'auteur d'un apport ait au cours de la société cédé sa part sociale ou ses actions. Le cessionnaire doit à l'occasion de cette opération acquitter un droit de 0,75 pour cent, mais s'il prend part au partage des biens de la société et qu'il s'y voit précisément attribuer les biens apportés par son cédant, le paiement du droit de 0,50 pour cent sur la cession ne le dispensera pas d'acquitter sur le partage un droit de mutation proportionnel variant suivant la nature des biens ainsi attribués (1).

L'acquisition purement mobilière des actions de l'apporteur ou de sa part sociale est indépendante en effet de la transmission immobilière qui se réalise lors de la dissolution de la société. Alors que la cession n'a eu pour objet que l'action purement mobilière du cédant, le partage opère mutation de la propriété du bien mis en société. Il s'agit donc là de deux mutations entièrement distinctes et dès lors le droit perçu sur la première ne saurait comme nous le verrons, ni s'imputer sur celui exigible

(1) FUZIER HERMANN, *V^o Soc.*, 1146. — MAGUÉRO, T. A., *V^o Soc.*, 312; A., *Dict. Kédact.*, *V^o Soc.*, 957.

pour la seconde, ni à fortiori dispenser celle-ci de l'impôt auquel elle donne ouverture d'après la nature des objets transmis.

Ce point a été réglé par un arrêt de la chambre civile de la Cour de cassation du 8 novembre 1864 (1)

Quand l'auteur de l'apport, décide-t-il, se retire de la société en cédant ses droits à ses coassociés, cette cession qui est purement mobilière laisse les associés cessionnaires toujours étrangers à la propriété de l'immeuble apporté par le cédant. Celui d'entre ces associés qui, à la dissolution de la société en devient attributaire ou comme dans l'espèce s'en rend adjudicataire est réputé, malgré cette cession, l'acquérir pour le tout ; il est dès lors passible d'un droit de mutation. Il ne serait d'ailleurs pas fondé à se prévaloir de la cession intervenue avant le terme de la société pour en conclure qu'il est devenu copropriétaire de l'immeuble mis en société par l'associé qui s'est retiré et qu'il ne doit dès lors le droit de mutation que pour l'excédant de sa part de copropriété, puisque la cession, assujettie d'ailleurs à un simple droit de vente mobilière ne lui a transmis aucune portion de cet immeuble.

Cette solution, admise tout d'abord pour le cas de cession de part sociale ou d'action par un associé

(1) S., 65, I, 137 ; D. P., 64, I, 473 ; R. P., 2000.

au profit de ses coassociés, devait à plus forte raison être acceptée aussi en cas de cession de cette part sociale ou de ces actions à un individu étranger à la société.

C'est ce que décide un arrêt du 2 décembre 1873 (1). « Attendu, porte-t-il, qu'au moment de la dissolution de société fondée en 1841 et par l'effet de cette dissolution, la propriété des mines de houille d'Ahun (sud) a cessé de reposer sur la tête de l'être moral, pour passer aux mains non de ceux qui en avaient fait l'apport, mais de Donon et consorts, tiers acquéreurs ; que, dès lors, une mutation s'était définitivement opérée au profit de ces derniers et avait rendu le droit proportionnel exigible ; que le paiement de ce droit ne pouvait être éludé sous prétexte que les demandeurs, investis de la propriété des mines, avaient acquis au cours de la société dissoute, la part sociale de ceux qui en avaient fait l'apport ; que ces acquisitions purement mobilières suivant ce qui résulte des termes de l'article 529 du Code civil et assujetties comme telles au droit de vente mobilière, dont elles ont été justement frappées sont absolument indépendantes de la transmission immobilière qui a eu lieu à la dissolution de la société et que c'est après

(1) S., 74, I, 225 ; D. P., 74, I, 108 ; R. P., 5788 ; J. E., 19398 ; J. N., 20879 ; Inst., 2482, § 34 et 5 ; Rev. Not., 4623.

cette dissolution que les acquéreurs des parts et actions sont devenus pour la première fois personnellement propriétaires de ce qui, à l'origine, appartenait à leurs coassociés et avait formé l'apport de ces derniers dans la société dissoute ; que la mutation étant certaine, c'est à juste titre que le jugement attaqué a ordonné le paiement du droit auquel elle donnait lieu. »

Cette idée a été depuis lors confirmée par maintes décisions des tribunaux de première instance (1) ; et la jurisprudence paraît aujourd'hui très bien assise sur ce point.

Il semble donc résulter des principes que nous venons d'exposer que la seule attribution d'un bien apporté en société à un associé autre que l'apporteur justifie la perception du droit de mutation même au cas où cet associé serait l'ayant cause de l'apporteur dont il aurait acquis la part sociale ou les actions. Cette règle n'est pourtant pas générale ; elle souffre même une importante exception.

Il peut arriver, et le cas est très fréquent si l'on considère la longue durée de certaines sociétés, que l'apporteur décède au cours de la société, et que ses héritiers y prennent sa place. Si ces héritiers se voient, lors du partage, attribuer les biens appor-

(1) Lure 8 juillet 1897 (S., 0^o, 1, 417) ; Grasse 13 juill. 1898 (*R. P.*, 9575) ; Lille 2 mars 1905 *R. P.*, 11020) ; Seine 5 mai 1906 (*R. P.*, 11256 ; *R. E.*, 4211 ; *J. Soc.*, N^o 1720, 1907, p. 527).

tés par leur auteur ; ils ne seront pas soumis au droit proportionnel de mutation ; attendu qu'aux yeux de la loi civile, ils ont recueilli dans cette société tous les droits du *de cujus* et que la loi fiscale reconnaît elle-même la transmission qui s'est opérée lors du décès puisqu'elle a perçu à ce sujet un droit proportionnel. Les héritiers se trouvant dès lors aux lieu et place de leur auteur, ils ne peuvent être soumis qu'au droit auquel celui ci aurait été lui-même soumis. Reprenant lors de la dissolution un bien apporté par lui, ils ne sont passibles d'aucun droit de mutation ; tout au plus le droit de partage pourrait-il être perçu sur cette attribution ; ses héritiers ne peuvent donc être tenus qu'au paiement de ce seul droit.

La question se présente fréquemment dans les sociétés par actions et elle se solutionne de la façon indiquée ; il n'en est pas de même dans les sociétés de personnes, car dans celles-ci, la mort d'un associé entraîne le plus souvent la dissolution de la société ; il y a lieu dès lors de procéder à sa liquidation. Si les biens de l'apporteur sont mis dans sa succession, aucun droit de mutation ne sera dû, celui de partage seul pourra être exigé ; si ces biens au contraire, sont attribués aux autres coassociés, ces derniers seront passibles du droit proportionnel.

Mais il peut se faire, comme l'indique l'article 1868 du Code civil que la société ne soit pas

dissoute, malgré le décès d'un associé, et qu'elle continue soit entre les survivants seuls, soit entre les survivants et les héritiers du prédécédé (1).

Dans le premier cas, les héritiers de l'associé décédé deviennent pour l'avenir étrangers à la société ; ils ont seulement droit à la part du défunt dans la société ; et la fixation de cette part est établie, soit par une liquidation de la situation lors du décès, soit, ainsi que le prévoient souvent les statuts, d'après le résultat du dernier inventaire dressé du vivant de cet associé.

Dans le second cas, les héritiers prennent la place de leur auteur et doivent laisser sa mise dans la société qui continue entre eux tous. Il y a lieu alors d'appliquer la règle que nous venons d'indiquer au sujet des sociétés par actions : Dans le partage qui suivra la dissolution, les héritiers devenus associés depuis le décès de leur auteur, ne pourront se voir attribuer des biens apportés en société par leurs coassociés sans être passibles du droit proportionnel de mutation ; tout au contraire, si les biens à eux attribués sont précisément ceux qui ont été apportés par leur auteur, le droit de partage pourra seul être exigé. La transmission de la tête de l'auteur de l'apport sur celle des héritiers s'est en effet réalisée aux yeux de la loi fiscale

(1) LYON-CAEN et RENAULT, *Man. de Dr. Comm.*, N° 352.

dès le jour du décès, et c'est à cette occasion que celle-ci a perçu le droit de mutation par décès.

A plus forte raison en est-il ainsi, quand les associés survivants sont les héritiers de l'associé prédécédé. Bien qu'ils soient attributaires de biens apportés par un coassocié, le droit de mutation n'est pas dû, car leur qualité d'héritiers suffit pour les rendre propriétaires et la situation est la même que si l'attribution était faite à l'apporteur en personne. L'associé héritier représente alors le défunt.

Supposons que dans une société formée entre trois associés ayant fait chacun un apport égal ; un immeuble ait été apporté par l'un des associés décédé au cours de la société. Si l'un des associés survivants étant en même temps héritier du défunt se voit attribuer l'immeuble du prédécédé, en outre des valeurs qu'il a lui-même apportées en société, il n'est pas dû sur cette attribution, plus de droits de mutation à titre onéreux que si le défunt eut pu prendre lui-même part au partage (1).

On applique donc ici la même règle qu'au cas où l'héritier, auquel il est fait attribution de l'immeuble apporté par son auteur, n'était pas associé.

Si l'associé d'ailleurs est en pareille situation

(1) Lille 1^{er} avril 1898 : *R. E.*, 1754 ; *Dir. rédact.*, V^o Soc, 983. — GARNIER, V^o Soc., N^o 289. — WAHL, *Tr. du reg. fisc. des Soc.*, I, 1047.

dispensé du droit de mutation, c'est qu'il représente le défunt et que ce dernier lui-même est censé prendre part au partage. Il en résulte que si l'associé n'était héritier du défunt que pour partie, pour un tiers par exemple, l'attribution qui lui serait faite par le partage de la société donnerait lieu au droit de vente sur les deux autres tiers. Il n'en serait autrement que si le partage de la succession avait précédé le partage de la société et avait attribué à l'héritier associé la totalité des droits du défunt dans la société.

La cession de part sociale ou d'actions n'est, avons nous dit, qu'une mutation de droits mobiliers ; dès lors si le partage opère à son tour une transmission de droits immobiliers, le droit de vente sera à son tour dû suivant la nature des objets transmis. Il n'y a même pas lieu d'imputer sur cette dernière somme le droit qui a été perçu à propos de la première mutation.

Lorsqu'une société en effet, se compose à l'origine de trois associés qui ont fait des apports immobiliers et que l'un d'entre eux acquiert la part sociale d'un de ses coassociés, cet acte de cession donne immédiatement ouverture à la perception d'un droit de 0,50 pour cent sans décimes.

Si à la dissolution, cet associé acquéreur devient propriétaire d'immeubles sociaux apportés par le

cédant ou son coassocié, cette attribution est passible du droit de mutation immobilière sur la part du cédant ou de son coassocié dans les immeubles sociaux. Il a été décidé d'ailleurs que ces deux mutations étant distinctes l'une de l'autre, aucune imputation sur cette somme ne peut-être faite à l'occasion du droit mobilier perçu sur la première acquisition, « attendu dit un jugement du tribunal de Valenciennes du 25 mai 1892 (1) que cet impôt diffère du droit de cession mobilière..... qu'il n'y a pas identité de cause et partout double emploi. » (2)

Il peut arriver d'ailleurs qu'un associé n'aille pas jusqu'à céder sa part sociale et qu'il se contente seulement de se retirer de la société, le droit de mutation n'est pas dû dès le jour de cette retraite ; la transmission à titre définitif de l'objet apporté au profit d'un associé autre que l'apporteur est seule passible du droit proportionnel.

Il est à présumer sans doute qu'ici l'attribution définitive sera faite au profit de l'un des associés restants et que par suite la mutation s'effectuera. Mais elle n'existe pas dès le moment de la retraite ; peut-être même ne se réalisera-t-elle jamais. On

(1) S., 96, 1, 417.

(2) Seine 9 mai 1868 ; R. P., 2745 ; Cass., 2 déc. 1873 (3^e espèce), 19398 ; J. E. ; R. P., 3788, 3 ; Inst., 2482, § 5 ; Rev. Not., 4623 ; D., 74, 1, 108 ; S., 74, 1, 225 ; Vannes 8 mars 1878 ; sol. 14 mai 1881 ; Seine ; Lille 23 déc. 1892 ; *Encyclop. du Not.*, V^o Société, 855. — WAILL., *Dr. du rég. fisc. des Soc.*, 1, N^o 1002 et note ; *Dict. réduct.*, V^o Soc., N^o 957.

peut en effet supposer que l'associé qui se retire ou son héritier rentreront ultérieurement dans la société avant sa dissolution et que les biens apportés par l'un ou par son auteur lui seront attribués. Il peut se faire aussi que ces biens soient aliénés avant la dissolution de la société et par conséquent qu'ils ne figurent dans aucun lot (1).

Il ne s'ensuit d'ailleurs pas qu'aucun droit ne soit dû lors de la retraite d'un associé. Il y a sans doute seulement lieu à la perception d'un droit de partage si l'associé qui se retire est loti en matières sociales, mais il y a lieu aussi au paiement du droit de cession de part sociale, si l'associé reçoit de ses coassociés le prix de sa part. Le droit de mutation peut lui-même être perçu si cet associé est dédommagé au moyen de valeurs qui avaient été apportées dans la société par un de ses coassociés ; il s'opère là une mutation définitive sujette en conséquence au droit proportionnel.

Il existe d'autres situations où la mutation devient immédiatement définitive et où le droit devient aussitôt exigible.

(1) WAHL, *Tr. de droit fiscal*, I, 559 ; *Tr. du rég. fisc. des Soc.*, I, 1068 ; Note sous cass., 18 déc. 1899 ; *Encyclop. du Not.*, 856. — GARNIER, *Soc.*, 282 ; Cass. civ., 8 nov. 1864 ; S., 65, I, 137 ; D. P., 64, I, 473 ; R. P., 2000 *Rev. Not.*, 1201 ; Cass., 18 déc. 1899 ; S., 00, I, 292 ; L. P., 01, I, 146 ; R. P., 9727 ; Cass., 4 fév. 1901 ; S., 03, I, 49 ; D. P., 03, I, 389 ; *Rev. Not.*, 11330 ; R. P., 9996 ; J. E., 26083 ; J. N., 27556 ; R. E., 2628 ; J. Soc., 1052, 1901, p. 489 ; J. Not., 1901, p. 775 ; Lille 2 mars 1905 ; R. P., 11020 ; Sol., 15 sept. 1865 ; D., 67, 3, 31 ; Sol., fév. 1876, mars 1885 et fév. 1886. — GARNIER, *Soc.*, N° 282.

Il suffit en effet de supposer qu'une société a été formée par deux personnes et que l'une d'elle s'en retire. Dès le moment de la retraite la société est dissoute de plein droit, puisqu'il n'y reste plus qu'un seul associé. Cette retraite emporte mutation définitive au profit du coassocié qui reste des biens apportés en société par celui qui se retire ; et cette transmission donne ouverture à la perception du droit proportionnel.

Si d'ailleurs le droit de mutation n'est pas exigible lors de la cession de part sociale ou de la retraite d'un associé, cette exemption n'est pas destinée à durer plus que la société elle-même ; dès la dissolution de celle-ci, et avant même que le partage social ne se soit opéré entre les associés, la mutation des biens apportés par le cédant ou par celui qui s'est retiré, est certaine au profit des coassociés, et le droit peut être immédiatement perçu.

A plus forte raison ce droit est-il dû après le partage, alors même que le partage laisserait cet apport dans l'indivision entre certains associés ou entre tous les associés restants (1).

Ces différentes solutions ont été particulièrement bien mises en relief dans une affaire qui s'est terminée devant la Cour de cassation par un arrêt de la Chambre civile du 18 décembre 1899 (2). Le

(1) Cass., 28 janv. 1895 (motifs, S., 96, 1, 417).

(2) Cass., 18 déc. 1899 ; S., 00, 1, 292 ; D. P., 01, 1, 46 ; R. P., 9727.

31 décembre 1865, MM. Alexandre Le Gros père, et Félix Le Gros, son fils, avaient formé entre eux une société en nom collectif pour l'exploitation d'une fabrique de produits céramiques au capital de 360.000 francs fourni pour les trois quarts par le père et le dernier quart par le fils.

L'apport du père se composait pour 185.000 fr. de l'immeuble où était exploitée la fabrique et pour le surplus d'un matériel et de marchandises. L'apport du fils était payable en numéraire.

M. Le Gros père, s'était réservé le droit de faire entrer dans la société un autre de ses fils, mais sans que la situation de son coassocié put en être diminuée ; cet événement devait réduire à la moitié la part du père. Il avait aussi été stipulé que la dissolution de la société arriverait par le décès de l'un des associés, mais que celle-ci subsisterait entre les deux survivants, si ce décès survenait après l'entrée du second fils de M. Le Gros père dans la société.

Dès le 28 décembre 1868, M. Le Gros usa du droit qu'il s'était réservé et fit entrer dans la société comme associé pour un quart son second fils, Louis Le Gros.

M. Le Gros père, étant venu à décéder le 10 octobre 1889 laissant sept enfants, parmi lesquels les deux associés, ces derniers en se réclamant d'une clause du contrat de société conservèrent l'actif

social, moyennant le remboursement aux héritiers du prédécédé du montant de sa part comme il avait été convenu.

Le 12 avril 1890, la succession de M. Legros père céda à la société « Legros et fils » qui ne comprenait plus que les deux associés survivants, la part du *de cujus*, et l'acte de cession fut enregistré au droit de 0,50 pour cent.

Au décès du second des associés, M. Louis Le Gros, survenu le 30 juin 1892, la société fut dissoute et l'associé survivant déclara vouloir conserver pour son compte personnel l'actif de cette société d'après le prix fixé en l'inventaire soit pour la somme de 700.713,53. Le droit fut perçu sur la moitié de cette somme aux taux respectifs fixés pour les diverses valeurs qui composaient le fonds social.

La régie avait ultérieurement pensé que cette dissolution avait réalisé la mutation conditionnelle des biens apportés en société par M. Le Gros père, devenus après cette dissolution la propriété exclusive de M. Félix Le Gros, survivant ; que par conséquent le droit de mutation aurait dû être perçu en ce qui concernait les biens non pas sur la moitié du prix convenu, mais sur la totalité de ce prix, l'associé survivant étant réputé tenir les biens directement de son père. Elle réclamait en conséquence un supplément de droit.

Le tribunal de Dieppe eut le 26 décembre 1895

à se prononcer sur la question : il rejeta la réclamation de l'administration attendu qu'elle était tardive ; que le droit eût dû être perçu sur l'acte du 12 avril 1890 et que la prescription biennale était acquise depuis lors.

Sur pourvoi de l'administration, la chambre civile après une délibération en chambre du conseil rendit son arrêt du 18 décembre 1899 et décida que l'acte du 12 avril 1890, par lequel, après le décès de l'apporteur, sa succession avait cédé aux associés survivants tous les droits du défunt dans les biens mobiliers et immobiliers de la société, et d'où il résulte qu'en conséquence la société nouvelle ainsi formée entre les survivants « est devenue seule propriétaire de tout ce qui composait l'actif de la société dissoute, pouvait être regardé comme contenant une transmission de propriété définitive » de la part sociale et des apports du défunt,

Elle rejeta donc le pourvoi de la régie « attendu que les juges du fond ont pu décider sans violer aucune loi que la cession du 12 avril 1890 contenait une transmission de propriété définitive et que c'est en conséquence du 14 avril 1890, date de l'enregistrement qu'est devenu exigible le droit de mutation que la régie aurait dû réclamer dans le délai de deux ans imparti par l'article 61 n° 1 de la loi du 22 frimaire, an VII. »

II. — *Associé entré dans la société
après sa constitution*

Il est incontestable que le droit de mutation est exigible sur l'attribution à un associé de l'apport d'un coassocié encore que cette attribution soit faite au profit d'un associé admis dans la société postérieurement à sa constitution : il a même été jugé par le tribunal de Saint-Etienne le 12 juillet 1843 (1) que le droit proportionnel devait être perçu sur l'acte contenant cette attribution et non sur l'acte qui admettait le nouveau membre dans la société (2).

Ces solutions se justifient d'elles-mêmes dans le système de la mutation niée : une transmission de propriété s'est en réalité effectuée lors du partage au moyen de l'attribution d'un bien à un associé autre que l'apporteur ; mais cette transmission ne s'est réalisée que lors du partage. Il est donc juste de percevoir le droit proportionnel seulement sur l'acte de liquidation puisque la mutation n'a été opérée que par cet acte.

La régie et la jurisprudence admettent les mêmes solutions. Il est à cette occasion assez curieux de constater combien pourtant ces dernières semblent

(1) *J. E.*, 13364.

(2) MAGUÉRO, *Soc*, 316 ; *Dict. des Rédact., Soc.*, N° 961. — FUZIER-HERMANN, *V° Soc.*, 1167.

en désaccord avec la théorie de la cession conditionnelle. D'après la régie et la jurisprudence, c'est l'apporteur en société lui-même qui transmet la propriété de son bien à ses coassociés, sous la condition que ceux-ci en seront attributaires à la dissolution. Il se formerait donc dès le moment de la constitution de la société un contrat synallagmatique. Il est seulement regrettable que ce contrat qui comporte par définition un concours de volontés manque précisément de cette condition essentielle. Le consentement de l'apporteur sans doute existe, mais où trouver celui de l'attributaire ; ce dernier n'existe peut être pas encore lui-même, puisque, par hypothèse, il n'entre dans la société qu'après sa dissolution. Que penser d'un contrat à la formation duquel une au moins des deux parties fait défaut ? Et le jurisprudence ne s'est pas arrêtée à cette conséquence ! Comme nous ne tarderons pas à le voir, elle a prétendu conformément d'ailleurs aux principes, par elle exposés, que cette mutation s'opérant sous condition suspensive, devait lors de la réalisation de la condition, rétroagir au jour de la constitution de la société, et le droit de liquider sur la valeur du bien à cette époque. Au cas présent donc, l'associé attributaire entré dans la société après sa constitution sera tenu à payer le droit proportionnel de mutation sur la valeur d'un bien dont la propriété lui a été transmise à une époque où

il n'avait pu former le contrat, non seulement parce qu'il n'avait pas encore fourni son consentement, mais parce que lui-même n'existait peut être pas encore.

La régie n'a cependant perçu le droit proportionnel sur l'attribution d'un bien à un associé autre que l'apporteur, entré dans la société après sa constitution, que si la propriété de cet apport était advenue à cet associé en vertu d'une dévolution dérivant du pacte social. Mais elle a admis que ce droit cesse d'être exigible, si les parties arrivent à démontrer qu'elles ont recueilli cette propriété à tout autre titre qu'à celui d'associé (1).

C'est ce qui a été décidé par une solution du 25 janvier 1895 (2) dans une espèce où un père ayant formé avec son fils aîné une société à laquelle il avait apporté un fonds de commerce, avait, dans la suite, cédé à chacun de ses deux autres fils un tiers de ses droits sociaux et où à son décès les deux fils cessionnaires avaient reconstitué la société avec leur frère aîné. L'administration a reconnu que les parties avaient pu faire apport du fonds de commerce à la nouvelle société, non comme cessionnaires mais en qualité d'héritiers de leur père ; elle n'a pas, en conséquence, insisté sur le paiement du droit de mutation (3).

(1) *Dict. Rédact.*, 961. — *MAGUÉRO*, 316, A.

(2) *Nord*, *MAGUÉRO* V^o, *Soc.*, 316, A.

(3) *WAHL*, *Tr. du rég. fisc. des Soc.*, I, N^o 1063 bis et note.

III. — *Apport fait par les fondateurs et
partagé avec les actionnaires.*

Les statuts stipulent que les porteurs d'actions, quels qu'ils soient, pourront après la dissolution prendre part au prorata du nombre de leurs actions au partage des biens apportés en société par les fondateurs. Cette stipulation ne saurait conférer aux actionnaires sur les apports, un titre de propriété susceptible de les dispenser, lors de l'attribution du paiement du droit de mutation sur les biens qui leur sont ainsi dévolus. C'est ce qui a été décidé par l'arrêt de la Cour de cassation précité du 12 août 1839. Dans l'espèce, trois personnes avaient formé une société pour l'exploitation et la vente d'un grand terrain indivis entre elles. L'acte de constitution portait d'autre part que toute personne qui prendrait des actions deviendrait associé, et qu'à la dissolution chaque action donnerait droit à un quantième correspondant de l'actif social. Au moment de la dissolution, 30 actions seulement sur 121 étaient restées aux mains des fondateurs, les 91 autres étant passées à des tiers acquéreurs. Lors du partage, chaque actionnaire tant fondateur que cessionnaire d'action reçut une parcelle de terrain ; la régie s'empessa de percevoir le droit de mutation sur chacune de ces attributions.

Le tribunal de la Seine, il est vrai, le 10 juin 1836, en ordonna la restitution, mais la Cour de cassation le 12 août 1839 (1) cassa le jugement du tribunal de la Seine, en décidant qu'il y avait là relativement aux actionnaires, simples bailleurs de fonds, une mutation de propriété passible du droit de vente sur la valeur des lots à eux abandonnés :

« Attendu que la mise en commun de ce terrain, de la part des associés fondateurs, ne constituait pas une mutation de propriété en faveur des actionnaires appelés à partager le bénéfice de l'opération projetée....

« Attendu que la seule transmission réelle et effective qui ait eu lieu, dans l'espèce est celle qui est résultée de l'abandonnement fait aux actionnaires lors de la dissolution de la société... que les actionnaires n'avaient eu jusque là droit qu'à une part éventuelle déterminée dans l'actif de la société à la fin de l'opération projetée, ainsi qu'à un intérêt de 5 pour cent par an jusqu'à leur entier remboursement ; mais qu'ils n'ont pu acquérir la portion de propriété qui leur a été transmise lors du prétendu partage qu'en acquittant les charges imposées par la loi fiscale à toute transmission de propriété. »

Dans une espèce analogue, le fondateur avait, lors de la constitution de la société, déclaré que la

(1) DALLOZ, *V^o Enreg.*, N^o 3587 ; *J. E.*, 12639 ; *Inst.*, 1601, § 12 ; *J. N.*, 10476 ; *S.*, 39, 1, 673.

mise par lui apportée, moyennant le prélèvement à son profit d'une certaine somme à percevoir sur les bénéfices futurs, appartiendrait à chacun des actionnaires dans la proportion de leurs droits. Lors de la dissolution, ces actionnaires ayant reçu indivisément à titre de licitation la totalité de l'immeuble, le tribunal de Lure avait le 19 mars 1862 rejeté la demande en paiement du droit de vente, sous prétexte que la mutation s'était opérée lors de la constitution de la société.

Mais l'arrêt de cassation du 14 février 1866 (1) cassa ce jugement en décidant que les clauses des statuts donnant à chaque actionnaire une part de l'actif social avaient pour unique objet de régler les conditions de la société pour l'avenir, mais qu'elles n'impliquaient pas une transmission de copropriété faite à chacun des associés pris individuellement dès l'époque même de la constitution en société ; qu'en conséquence, si lors de la dissolution de cette société, le même immeuble était adjugé indivisément à tous les associés dans la proportion de leurs parts, cette adjudication renfermait en faveur des associés étrangers à l'apport, une mutation passible du droit proportionnel, la mutation ne s'étant pas accomplie en leur faveur par l'effet de l'acte de société.

L'annotateur du recueil de Dalloz ajoutait sous

(1) D , 66, 1, 60; *J. E.*, 18127; *R. P.*, 2258.

cet arrêt (1) : « Il est certain qu'un apport social peut avoir un caractère translatif même vis-à-vis des coassociés, et que dans ce cas, l'attribution faite à ceux-ci ou à l'un d'eux de la chose ainsi apportée serait simplement déclarative, aussi bien que celle de tout autre valeur mobilière ou immobilière que la société aurait acquise pendant la durée. Mais pour qu'il en soit ainsi, il faut que l'associé de qui provient l'apport ait stipulé en retour de l'abandon de sa chose à la société et indépendamment de sa part sociale un prix ou l'équivalent d'un prix. (V. Cass. 8 nov. 1864. D. 64. 1.476). Or le droit stipulé dans l'espèce de prélever une certaine somme sur des bénéfices futurs et incertains était un élément de part sociale et ne pouvait pas être considéré comme un prix. Dans cette situation, la clause de l'acte de société qui divisait l'actif social en actions, conférant à chaque actionnaire une part de l'actif ne faisait autre chose que créer au profit des divers associés les droits qui leur appartiennent dans toute société à savoir un droit mobilier tant que la société existe. Le droit de propriété sur les choses à eux attribuées à l'époque de la liquidation dérivait donc uniquement de cette attribution, qui dès lors emportait obligation de payer le droit proportionnel de mutation pour les valeurs provenant de la mise sociale d'un coassocié (2). »

(1) D., 66, 1, 60.

(2) *Dict. rédact., Soc.*, 958. — MAGUÉRO, 312, B. — GARNIER, 274. — FUZIER-HERMANN, *Soc.*, 1147.

IV. — *Société infructueuse.*

Pour l'application de la règle de l'exigibilité du droit de mutation en cas d'attribution d'un apport à un associé autre que l'apporteur, il n'y a pas à distinguer entre le cas où la société lors du partage présente un actif au moins égal au montant des apports et le cas où elle est en déficit (1).

La mutation conditionnelle contenue d'après la jurisprudence dans l'acte social et dont les effets restent en suspens tant que dure la société se réalise quand les biens apportés par un associé passent par l'effet du partage sur la tête de son coassocié. Cette transmission s'opérant ainsi par la réalisation d'une condition remonte conformément à l'article 1179 du Code civil au jour de la constitution de la société et s'effectue rétroactivement à cette époque. L'associé, dès lors, qui reçoit dans son lot des biens apportés par son coassocié est censé les avoir acquis de ce dernier par l'effet de l'acte de constitution et les avoir mis lui-même en société. C'est l'acte d'association qui devient ainsi le titre de mutation ; c'est en vertu de ses dispositions que le droit proportionnel est dû ; peu importe que la société soit en déficit ou soit prospère.

« Sans doute, fait remarquer M. Garnier (2),

(1) *Dict. rédact., Soc.*, 959. — MAGUÉRO, 312, C. — GARNIER, 279. — FUZIER-HERMANN, *Soc.*, 1148. — WAHL, *Tr. du rég. fisc. des Soc.*, I, N° 1063.

(2) GARNIER, V° *Soc.*, N° 279.

lorsque la société est en déficit, l'associé dont la mise en argent ne se retrouve plus dans la masse, est fondé à exercer ses droits lors du partage, sur tous les biens sociaux, y compris ceux qui ont été apportés par l'autre associé. A ce point de vue on peut dire que l'attribution de ces biens à l'associé qui n'était pas propriétaire est une conséquence forcée de la situation. Mais si ce prélèvement peut ainsi s'effectuer, c'est parce que l'associé qui a fait des apports en nature est réputé, au point de vue fiscal, en avoir *volontairement* consenti l'aliénation, pour le cas réalisé où les résultats du partage les attribueraient à d'autres qu'à lui-même. Cette attribution n'est elle-même que la *condition* à laquelle l'associé avait subordonné son consentement. Il importe peu qu'elle soit volontaire ou forcée. Il suffit qu'elle se produise, parce que la condition se trouvant ainsi réalisée, la mutation s'effectue, en vertu du consentement exprès de l'associé propriétaire. »

C'est en se conformant à ces principes que la Cour de cassation, dans un arrêt où elle a établi dans des termes formels la théorie de la cession conditionnelle, a reconnu le 27 juin 1882 (1) l'exigibilité du droit de mutation sur l'attribution d'un bien à un associé autre que l'apporteur, même au

(1) S., 83, 1, 382; D., 83, 1, 169; Inst., 2673, §. 8; R. P., 5975; J. E., 21925; Rev. Not., 6254, J. N., 22863.

cas où la société serait en déficit et où les apports d'un associé n'ayant pas été perdus, il aurait fallu de toute nécessité allouer les autres associés au moyen de ces apports. Il reste vrai, en effet, que même alors la mutation conditionnelle convenue dans le contrat de société s'est réalisée. L'arrêt de 1882 développe clairement ces raisons : « Attendu, dit-il, qu'il importe peu pour l'application de cette règle (la perception du droit sur l'attribution d'un apport à un coassocié), que la société soit en perte et que, par suite, toutes les mises sociales ne se retrouvant plus dans la masse partageable, chaque associé soit fondé à exercer ses droits de copartageant sur tous les biens sociaux y compris ceux qu'il n'a pas apportés lui-même ; que ce qui se passe en pareil cas est toujours une suite du pacte social et de la volonté qu'a eue chaque associé d'aliéner le bien par lui mis en société dans le cas où, pour une cause quelconque, le partage les attribuerait à d'autres qu'à lui-même. »

V. — *Apport réservé pour être partagé également.*

Si après qu'elles ont procédé au partage de l'actif mobilier, les parties conviennent par une clause spéciale de réserver les immeubles provenant de l'apport de l'un des associés pour en régler ultérieurement le sort, même alors il y a lieu à la perception du droit de vente.

C'est ce qui a été décidé par un jugement du tribunal de Mulhouse du 19 novembre 1863 auquel l'espèce suivante avait été soumise (1).

Le 15 octobre 1857, le sieur Scheidecker et le sieur de Regel avaient formé entre eux une société en commandite au capital de 2.200.000 francs pour l'exploitation d'établissement industriel que le sieur Scheidecker possédait. Le capital devait être fourni par moitié par chacun des associés, mais les immeubles appartenant à Scheidecker figuraient dans sa mise pour 800.000 francs.

La société fut dissoute à la mort de ce dernier et par un acte du 6 février 1861, il fut procédé entre le sieur de Regel et les héritiers Scheidecker au partage de l'actif mobilier dépendant de la société dissoute.

Une clause du même acte stipulait que les immeubles resteraient provisoirement indivis entre les parties pour être vendus ou licités plus tard le cas échéant et le prix en provenant être réparti également entre les ayant droits.

Les copartageants se réservaient donc intacts leurs droits sur les immeubles sociaux dont l'indivision devait être provisoirement continuée.

L'administration n'ayant d'abord perçu sur ce partage que le droit fixe ne tarda pas à voir dans

(1) *J. E.*, 17754.

la clause précitée une transmission au sieur de Regel de la moitié indivise des immeubles apportés par Scheidecker, et elle réclama de ce chef le droit de 5,50 pour cent sur 400.000 francs, soit avec le décime 24.200 francs. *

Le tribunal de Mulhouse auquel l'affaire fut soumise admit dans ces termes la perception de la régie :

« Attendu qu'on prétendrait en vain qu'il n'y a pas eu transmission définitive de propriété, par la raison que les immeubles sont restés dans l'indivision et qu'ils font partie de l'ancienne société « Scheidecker et Cie » qui continuerait à subsister pour autant aussi longtemps que cette indivision existerait...

Qu'il est certain que la société a été dissoute de plein droit par le décès du sieur Scheidecker ; qu'il résulte également que l'acte de partage est à présent définitif...

Qu'il importe peu que les parties aient inséré dans les observations préliminaires du partage qu'elles n'entendent partager que l'actif mobilier.

Attendu que l'indivision quant aux immeubles peut bien constituer un état provisoire au point de vue des parties, en tant qu'elles n'ont pas l'intention de la maintenir indéfiniment ; mais qu'au point de vue de la transmission de la propriété immobilière, le partage est évidemment définitif

puisqu'il est dit que le prix de vente ou de licitation appartiendra par parts égales aux deux parties. »

Cette décision s'est attirée les critiques des principaux auteurs qui l'ont rapportée (1). Elle serait sans doute exacte si la clause du partage avait réellement pour objet de conférer immédiatement à chaque associé un droit de copropriété indivis sur les immeubles, mais comme cette disposition n'avait pour but que de fixer à une date ultérieure le sort des apports, la perception du droit de vente devait être au moins suspendue jusque-là. Les immeubles étant réservés pour être licités ou vendus, aussi bien que pour être partagés, la licitation pouvait fort bien être prononcée au profit de l'associé ancien propriétaire ; dans cette hypothèse l'associé auteur de l'apport eût repris un bien dont il serait réputé au point de vue fiscal, n'avoir jamais cessé d'être propriétaire, et aucun droit de mutation n'eut été dû même à titre de soulte.

De même si l'immeuble avait été vendu à un autre associé ou à un étranger ; c'est cette vente seulement qui aurait opéré la mutation définitive de cet immeuble et exigé la perception du droit proportionnel.

(1) MAGUÉRO, *Soc.*, 318 ; *Dict. rédact., Soc.*, 960 ; *Encyclop. du Not.*, 857.
— FUZIER HERMANN, *Soc.*, 1168. — WAHL, *Tr. du rég. fisc. des Soc.*, I, 1070 note 3.

VI. — *Société en liquidation. Abandon d'apports* (1).

L'état de liquidation dans lequel se trouve une société n'empêche pas de percevoir le droit de mutation sur l'attribution d'un bien à un associé autre que l'apporteur.

C'est ce que décide une solution du 5 novembre 1878. Il y a lieu en effet d'après elle de percevoir non le droit de cession d'actions, mais bien celui de mutation pour vente d'immeubles sur l'acte par lequel l'un des associés qui a fait un apport immobilier abandonne à son coassocié à titre de partage, moyennant une somme d'argent l'immeuble que le cédant avait apporté en société. L'état de liquidation où se trouve cette dernière ne saurait suffire à prétendre qu'il n'y a dans cette attribution qu'une cession de part sociale. L'être moral subsiste sans doute, tant que dure la liquidation ; mais cette fiction n'a trait qu'aux opérations nécessitées par celle-ci et ne saurait s'étendre aux opérations de partage entre associés (2).

La société ne se composant d'ailleurs dans l'espèce que de deux associés, la cession par l'auteur de l'apport mobilier, de ses droits sociaux mettait fin à la fiction de l'être moral.

(1) *Dict. rédact., Soc.*, 962. — MAGUÉRO, *T. A., Soc.*, 317. — FUZIER-HERMANN, *Soc*, 1149. — WAHL, *Tr. du règ fisc des Soc.*, I, 1070, note 4.

(2) Cass., 3 fév. 1868 ; S., 68, I, 185 ; *Rev. not.*, 2156, Péronne, 12 août 1874.

VII. — *Biens apportés par la femme et abandonnés au mari* (1).

Le droit de mutation est encore dû au cas où les biens mis en société par une femme sont attribués lors de la dissolution au mari ; cette règle serait applicable alors même qu'une clause du pacte social aurait stipulé que si la femme prédécédait au cours de la société, son mari serait propriétaire pour l'avenir de tous ses droits sociaux. Au cas où cet événement se réaliserait, le droit de mutation à titre onéreux serait bien exigible sur cette attribution . Ainsi l'a décidé le tribunal de Reims le 31 mars 1860 (2). C'est de la même façon qu'a statué aussi le tribunal de Cognac, le 12 août 1902 (3) dans une espèce où l'apport d'un associé avait été attribué à cet associé et à son conjoint.

§ III. — *Nature des apports.*

La règle de l'exigibilité du droit de mutation sur les apports attribués à un associé autre que l'apporteur est applicable quelle que soit la nature de ces apports.

Immeubles. — On ne peut avoir à leur sujet

(1) MAGUÉRO, T. A., *Soc.*, 312, D. — WAHL, *Tr. du rég. fisc. des Soc.*, I, 1046.

(2) *J. E.*, 17162 ; *R. P.*, 1371.

(3) *R. E.*, 3504 ; *J. E.*, 26395 ; *J. N.*, 27866.

aucune hésitation puisque c'est en cette matière que les décisions judiciaires et administratives sont le plus souvent intervenues.

Ces décisions n'ont d'ailleurs pas seulement trait à la mise en société de la propriété d'un immeuble ; mais aussi à l'apport de l'usufruit ou de la jouissance d'un immeuble.

Ainsi quand un associé se voit attribuer dans le partage un bail apporté par un autre associé, à charge d'en exécuter les diverses conditions, cette attribution est passible du droit de cession de bail de 0,20 pour cent. C'est un point qui a été fréquemment jugé (1).

Fonds de commerce. — Il existe aussi sur ce point un grand nombre de décisions de la jurisprudence où celle-ci a conclu à l'exigibilité du droit de mutation au cas d'attribution de ce fonds à un associé autre que l'apporteur.

Le fonds de commerce a été assimilé aux immeubles par la loi du 28 février 1872 au point de vue du droit de mutation à percevoir (2), mais par sa nature le fonds de commerce n'est qu'un meuble incorporel.

Sans doute, il comprend souvent des choses corporelles comme le matériel et les marchandises,

(1) MAGUÉRO, *Soc.*, 313, D. — GARNIER, *Soc.*, 277 ; Mont-de-Marsan, 21 déc. 1860 (jugement inédit) ; Sol., oct. 1882, Drôme ; 8 sept 1891, Manche ; 20 août 1895, Seine et Oise.

(2) L., 28 février 1872. art. 7 ; D., 72, 4, 12.

mais en raison du lien existant entre les différents éléments dont il se compose et qui servent au commerçant à exercer sa profession, tels que la clientèle, l'achalandage et le droit au bail, ainsi que le matériel et les marchandises, le fonds de commerce est considéré comme formant une universalité de fait (*universitas rerum*) c'est-à-dire une réunion d'objets meubles ou immeubles confondus ensemble dans la volonté des parties, et destinés à être possédés ensemble (1).

C'est cet ensemble indivisible seulement dans la pensée des parties qui a été transmis à la société lors de sa constitution et qui d'après la loi fiscale est réputé être resté la propriété de l'apporteur. C'est donc aussi cet ensemble que l'apporteur est à la dissolution de la société réputé vendre à son coassocié (2).

Pour la jurisprudence au contraire, le fonds de commerce forme un être juridique, un *universum jus*, dont l'existence est indépendante de celle des éléments qui le composent, de telle sorte que certains biens qui n'en faisaient d'abord pas partie peuvent y entrer et que d'autres biens qui s'y trouvaient peuvent en sortir tant que l'universalité elle-même en reçoive aucune altération.

(1) Note WAHL, sous Paris, 26 février 1895 ; S., 97, 2, 89.

(2) LYON-CAEN et RENAULT, *Traité de dr. commercial*, III, N° 241. — WAHL, *Tr. de dr. fiscal*, I, 557.

C'est ce qu'un arrêt de la Cour de Paris du 30 juin 1855 (1) reconnaît quand il voit dans le fonds de commerce un *jus universum* « qui continue de subsister dans le renouvellement successif des marchandises qui le composent. »

C'est l'argument d'ailleurs sur lequel la jurisprudence s'est fondée pour conclure à l'exigibilité du droit de mutation en cas d'attribution par le partage d'un fonds de commerce à un associé autre que celui qui l'avait mis en société.

Cette exigibilité du droit avait été, comme nous l'avons vu, reconnue en 1839, 1840 et 1842 sur les attributions d'immeubles faites dans ces conditions. La même règle était-elle applicable aux fonds de commerce ? Certains se refusèrent à cette assimilation : l'achalandage n'étant d'après eux qu'une valeur essentiellement personnelle, et dans une société, étant le produit de la collaboration commune, son existence dépend exclusivement de la confiance inspirée au public par la gestion de l'établissement. Ils ajoutaient que cet achalandage, reposant en somme sur des bases très instables, n'était après tout qu'un bien sans maître, dont la possession n'était jamais sûre et échappait à toute revendication directe. Quoi de plus variable que la clientèle d'un établissement ; elle est « dirigée par

(1) S., 56. 2, 414.

le goût, la mode, le caprice et la réclame, enfin, ce puissant instrument de prospérité commerciale... »
« Les acheteurs cédant à une influence abandonnent l'établissement et y reviennent sous la pression d'une autre influence » (1).

C'est en s'appuyant sur ces considérations que certains auteurs se refusaient à assimiler l'apport d'un immeuble qui reste toujours ce qu'il est et l'apport d'un fonds de commerce « dont la transformation et le développement sont presque toujours le but de l'association » et cette solution avait été admise par un arrêt de cassation du 13 juillet 1840 (2).

Boissard avait apporté à une société formée entre lui et Grillon un immeuble dans lequel il exploitait une brasserie et ce fonds de brasserie lui-même ; lors de la dissolution Grillon était devenu adjudicataire de l'immeuble et de tout ce qu'il renfermait moyennant 87.000 francs et l'achalandage moyennant 50.000 francs.

La régie avait prétendu faire considérer cet achalandage comme un immeuble par destination et en conséquence percevoir le droit de mutation sur le prix total de 50.000 francs. Mais le tribunal de Châteauroux appelé à se prononcer sur la question avait décidé que l'achalandage constituait

(1) Observ. sous Cosne, 4 juillet 1876 ; *J. E.*, 20380.

(2) *S.*, 40, 1, 586.

une chose mobilière et que le sieur Grillon n'en avait acquis que la moitié, cet achalandage étant le produit de l'industrie commune des deux associés; que le droit n'était donc exigible que sur cette seule moitié.

Sur le pourvoi de l'administration de l'enregistrement, la question fut portée devant la Cour de cassation qui confirma en ces termes le jugement de Châteauroux :

« Attendu que l'article 524 du Code civil ne considère comme immeuble par destination que les objets que le propriétaire d'un fonds y a placés pour le service et l'exploitation de ce fonds.

* » Attendu que cette disposition ne peut s'entendre que des objets corporels susceptibles d'être placés pour l'exploitation d'une propriété immobilière et qu'elle ne saurait être appliquée à des objets incorporels dont l'existence ne repose que sur le plus ou le moins de confiance que peut inspirer la gestion du propriétaire.

» Attendu, d'un autre côté que dans l'espèce, l'achalandage quoique compris dans le montant total du prix de l'adjudication a néanmoins été vendu moyennant un prix particulier et déterminé par le cahier des charges de l'adjudication; qu'ainsi en décidant que le prix de l'achalandage n'était sujet qu'au droit dû sur la transmission des biens mobiliers, le jugement attaqué s'est conformé aux dispositions de la loi.

» Attendu enfin que l'achalandage est le produit de la collaboration commune des associés; qu'ils y ont une part égale et que la transmission qui en est faite à l'un d'eux, ne peut donner ouverture au droit proportionnel que sur la portion du prix représentative de la part dont la transmission lui a été faite... »

Quelque formel que soit l'arrêt quant au caractère de l'achalandage, son autorité dans la question qui nous occupe n'est pas décisive, car il a été rendu dans des circonstances de fait exceptionnelles puisque les divers éléments dont se compose un fonds de commerce avaient été distingués et qu'un prix particulier avait été stipulé pour l'achalandage considéré isolément. Or nous avons à raisonner ici sur le cas le plus ordinaire, celui où l'universalité qui s'appelle un fonds de commerce est transmise dans son ensemble et moyennant un prix fixé. C'est sur ce cas d'ailleurs que la jurisprudence a été le plus souvent appelée à se prononcer, et c'est à ce propos qu'elle a fréquemment conclu à l'exigibilité du droit de mutation sur l'attribution à un associé d'un fonds de commerce qu'il n'a pas apporté.

Les jugements des tribunaux de Toulouse, 24 mai 1844 (1) ; de Pontoise, 25 juin 1846 (2) ; de Rouen,

(1) Toulouse, 24 mai 1844; *J. E.*, 13519.

(2) Pontoise, 25 juin 1846; *J. E.*, 14040

10 avril 1873 (1); de Cosne, 4 juillet 1876 (2) et de Seine, 18 juillet 1879 (3) sont unanimes en ce sens.

Le tribunal de Rouen du 10 avril 1873, décide notamment que lorsqu'à la dissolution de la société, le mobilier et la clientèle apportés par l'un des associés sont attribués à un autre associé, soit par le résultat d'un partage, soit par l'effet d'une convention insérée dans les statuts, cette attribution constitue une cession à titre onéreux passible du droit proportionnel :

« Attendu qu'à tort le dit opposant soutient encore que durant les dix années d'existence de la société, le mobilier et la clientèle ont subi de telles modifications qu'on doit les considérer comme ayant été totalement renouvelés, de telle façon qu'au jour de la dissolution, l'apport de Levalleux avait cessé d'exister et était remplacé par une autre clientèle et un autre mobilier créé par la société elle-même et sur lesquels il n'était dû aucun droit de mutation ; que le mobilier et la clientèle en question, tout en se trouvant par suite de l'apport de Levalleux, aux risques et périls de la société, n'ont pas cessé d'être des corps certains et déterminés, ne se consommant pas par l'usage, mais soumis seulement, sans perdre leur individualité

(1) Rouen, 10 avril 1873 : *R. P.*, 3897.

(2) Cosne, 4 juill 1876 ; *J. E.*, 20380 ; *R. P.*, 4730 ; *J. N.*, 21514.

(3) Seine, 18 Juill 1879 ; *J. E.*, 21287.

aux changements et aux variations pouvant résulter du temps et des circonstances... »

De nombreux jugements se sont ralliés à cette jurisprudence qui semble aujourd'hui bien assise...

Les tribunaux de la Seine 23 décembre 1881 (1), de Bordeaux 30 juin 1884 (2), de la Seine 22 janvier 1886 (3), et 15 juin 1900 (4), de Cognac 12 août 1902 (5) et de Marseille 19 mars 1907 (6), se sont prononcés dans le même sens et il y a lieu d'après ces jugements de percevoir le droit de mutation sur l'attribution d'un fonds de commerce à un associé autre que celui qui l'avait apporté.

Il n'y a pas de raison de lui appliquer une règle différente de celle qu'on applique aux immeubles. Tout comme ces derniers, il reste toujours ce qu'il est ; car si des éléments disparaissent de chez lui par suite d'aliénations ou autrement, ils ne manquent pas d'être remplacés par d'autres et ceux-ci perpétuent l'existence du fonds malgré les modifications qu'il subit.

La perception du droit ne serait d'ailleurs pas fondée sur l'attribution à un associé d'un fonds de

(1) Seine, 23 décembre 1881 ; D., 83, 5, 251.

(2) Bordeaux, 30 juin 1884 ; R. P., 6652. — GARNIER, V^o *Mutation*, N^o 660.

(3) Seine, 22 janvier 1886 ; S., 87, 2, 95 ; D. P., 87. 5, 201.

(4) Seine, 15 juin 1900 : R. P., 9869.

(5) Cognac, 12 août 1902 ; R. E., 3504 ; J. N., 27866 ; J. E., 26395.

(6) Marseille, 19 mars 1907 ; R. P., 11499.

commerce dépendant d'une société dissoute, s'il résultait des circonstances de la cause, que le fonds de commerce au lieu de provenir à la société des apports des associés, a été acquis par elle depuis sa constitution avec le numéraire ou les valeurs de portefeuille apportés. Il s'agit ici en effet du partage d'un acquêt social et le tribunal de Caen du 18 janvier 1866 (1) a décidé avec raison que cette attribution ne constituait qu'une opération de partage, purement déclarative, sujette en conséquence à la perception du seul droit gradué (2).

Les marchandises elles-mêmes et le matériel qui ont plus encore que les autres éléments du fonds varié et subi des modifications au cours de la société, puisque telle était leur destination, n'en sont pas moins assujetties au droit de mutation, lorsqu'au moment de la dissolution, elles sont attribuées à un associé autre que celui qui les avait apportées. Celles qui existent à cette époque sont, en effet, censées représenter jusqu'à due concurrence celles qui étaient comprises dans l'apport (3).

Le tribunal de Cosne a pourtant, dans un jugement précité du 4 juillet 1876 (4) décidé que le droit de mutation ne pouvait être perçu si du nu-

(1) Caen, 18 janv. 1866 ; *R. P.*, 6823.

(2) GARNIER, *V^o Soc.*, 278, I ; *Dict. rédact., Soc.*, 966.

(3) Lille, 28 juin 1900 ; *R. E.*, 2500. — FUZIER HERMANN, 1145.

(4) *J. E.*, 20380 ; *R. P.*, 4730 ; *J. N.*, 21514.

méraire était attribué à l'associé qui a apporté des marchandises vendues au cours de la société et non remplacées par des valeurs de même nature. Il ne se produit pas en effet ici une véritable transmission du fonds de commerce ou de l'un quelconque de ses éléments.

Le tribunal de Lille a admis la même solution le 28 juin 1900 (1). Il reconnaît en effet que les divers éléments d'un fonds de commerce participent de la permanence qui appartient au fonds lui-même comme universalité juridique ; même lorsqu'ils sont composés de choses fongibles, ils sont remplacés par d'autres éléments analogues qui perpétuent l'existence du fonds.

L'annotateur du Sirey qui développe le même argument conclut que « la réponse paraît décisive si l'on admet (comme la jurisprudence) qu'effectivement le fonds de commerce constitue une universalité juridique, mais que cela est contestable. »

Meubles autres que les fonds de commerce (2)

Les motifs par lesquels se justifie la perception du droit de mutation pour l'attribution à un associé de l'apport d'un de ses coassociés, s'appliquent aussi bien au cas d'apport mobilier que d'apport immo-

(1) S., 02, 2, 183 ; *R. E.*, 2500 ; *J. S. c.*, N° 917, 1900, p. 502.

(2) GARNIER, *Soc.*, 278. — MAGUÉRO, *S. c.*, 313, B. — FUZIER-HERMANN, *Soc.*, 1151 ; *Dict. redact., Soc.*, 966. — WAHL, *Tr. du rég. fisc. des Soc.*, I, 1064.

bilier (1). Il n'y a aucune raison de faire des distinctions entre eux à ce point de vue. L'article 4 de la loi de frimaire, d'ailleurs, régit aussi bien les mutations de meubles que celles d'immeubles et la jurisprudence s'exprime en termes assez généraux pour qu'on puisse les assimiler.

C'est ce que font notamment les arrêts du 14 février 1866 et 27 juin 1882 qui appliquent formellement aux meubles les mêmes règles qu'aux immeubles pour la perception du droit, lors du partage.

L'arrêt du 27 juin 1882 (2) décide même spécialement que si le matériel industriel inventorié dans l'acte de société et se retrouvant en nature au moment de la dissolution de celle-ci, est, dans l'acte de partage, abandonné à un associé autre que celui qui en avait fait l'apport pour le remplir de ses droits il en résulte, non une simple opération de partage, mais bien une mutation sujette au droit proportionnel.

Un jugement du tribunal de Toulouse du 24 mai 1844 (3) avait du reste déjà admis cette manière de voir et conclu à la perception du droit de mutation sur l'attribution à un associé d'objets matériels apportés par un coassocié pour former le matériel de la société :

(1) DEMANTE, II, 736.

(2) S., 83, I, 382; D. P., 83, I, 169; Inst., 2673, § 8; R. P., 5975; J. E., 2.925; Rev. not., 6254; J. N., 22863.

(3) J. E., 13519, § 2.

« Attendu, qu'il est de principe que toute transmission de propriété d'immeubles ou de meubles donne ouverture au droit de mutation ; que la loi ne fait pas d'exception à ce principe pour le cas où des immeubles ou des meubles apportés dans une société ne retournent pas à celui qui les avait apportés et sont au contraire donnés à un autre associé ; qu'il s'opère alors une transmission passible du droit de mutation ; que cela résulte du n^o 4 paragraphe 3 de l'article 68 de la loi du 22 frimaire, an VII... »

Tout comme les immeubles, les meubles attribués de cette manière sont donc assujettis au droit proportionnel ; il est cependant à remarquer qu'en fait la perception du droit s'effectuera plus rarement en ce qui concerne ces derniers.

Il suffit en effet de songer tout d'abord que si l'apport mobilier consiste en choses fongibles, en numéraire et en denrées, par exemple, la propriété en est définitivement acquise à la société et l'attribution qui en serait faite lors de la dissolution à un coassocié de l'auteur de l'apport, ne pourrait donner lieu à la perception du droit de mutation, mais seulement à celle du droit de partage, puisqu'il ne s'agirait là que de l'attribution d'un acquêt social. On ne saurait prétendre, sauf au cas d'un fonds de commerce ou de toute autre universalité susceptible de renouvellement, que les choses de

même nature qui se trouveraient appartenir lors de la dissolution à la société, sont précisément celles qui composaient l'apport (1).

Il ne faut pas oublier non plus que si les transmissions d'immeubles ou de fonds de commerce sont nécessairement frappées du droit de mutation, parce qu'elles sont obligatoirement soumises à la formalité de l'enregistrement, attendu qu'elles arrivent forcément à la connaissance du fisc, il n'en est pas de même des transmissions mobilières. Celle-ci n'ont pas été soumises par la loi fiscale à la même formalité. Il en résulte que seules les mutations constatées par des actes volontairement présentés à l'enregistrement seront frappées du droit proportionnel. Il arrive donc souvent que pour éviter ce droit les parties préfèrent procéder entre elles au partage des biens mobiliers sociaux au moyen d'un acte sous seings privés, qu'elles peuvent se dispenser de faire enregistrer.

Il en est du moins bien ainsi dans le système de la mutation niée, dans lequel la transmission de propriété du bien meuble ou immeuble ne s'opère qu'au moment de l'attribution par le partage ; il suffit dans cette théorie en cas d'attribution de biens meubles à un associé autre que l'apporteur de ne pas présenter à l'enregistrement l'acte cons-

(1) WABL, *Tr. du rég. fisc. des Soc.*, I, 1059.

tatant cette mutation ; aucun droit ne peut dès lors être perçu.

Mais dans la théorie de la cession conditionnelle — et c'en est ici une conséquence bien imprévue — la transmission de propriété remontant rétroactivement au jour de l'apport se trouve déjà constatée dans l'acte de société. Dès lors que cet acte a été présenté à l'enregistrement, la régie peut en toute hypothèse percevoir le droit de mutation sur les attributions contenues dans le partage au profit d'associés autres que les auteurs de l'apport. Il n'est donc même plus nécessaire pour donner lieu à la perception du droit qu'un acte constatant une telle attribution en fin de société soit enregistré.

La singularité de ce résultat ne s'aperçoit guère quand il s'agit de mutations d'immeubles, le droit étant dû par cela seul que cette mutation s'est produite, que l'acte de transmission ait été ou non enregistré.

Il n'en est pas de même des mutations mobilières. N'étant soumises au droit qu'autant qu'elles parviennent à la connaissance de la régie par une présentation volontaire de l'acte à l'enregistrement, il était facile de se dispenser du paiement du droit dû à l'occasion de ces transmissions.

Il n'est plus actuellement possible avec la théorie de la cession conditionnelle d'éviter la perception de ce droit, en s'abstenant de faire enregistrer cet

acte. Il suffit, en effet, que l'acte de société constatant des apports mobiliers ait été enregistré et qu'à la dissolution ces meubles soient attribués à d'autres qu'à leur apporteur pour que l'administration puisse immédiatement percevoir le droit de mutation et cela de quelque manière qu'elle ait eu connaissance de cette transmission et bien que l'acte d'attribution ne lui ait pas été soumis.

C'est cette solution, qui se déduit très logiquement de la théorie de la jurisprudence sur la nature des apports en société au point de vue fiscal, que la Cour de cassation a adoptée assez récemment dans un arrêt du 25 novembre 1901 (1).

Il s'agissait en l'espèce d'une société formée entre une autre société et un particulier. Le capital en avait été fourni par eux et se composait d'un immeuble du matériel industriel et du fonds de roulement. Au cours de cette société, chacun des associés avait en usant de la faculté qu'il s'était réservée, cédé à des tiers une fraction de leur part sociale; puis la société s'était dissoute le 15 juin 1891

Par un acte daté du même jour, les tiers cessionnaires des fractions de parts sociales au cours de l'ancienne société avaient reconstitué entre eux une nouvelle société, dans laquelle ils apportaient

(1) S., 03. 1, 241; D., 03, 1, 145; *R. P.*, 10083; *J. E.*, 26186; *J. Not.*, 1903, p. 361; *R. E.*, 2874; *J. des Soc.*, N° 1132, 1902, p. 245; *Inst.*, 3080, § 24.

l'immeuble et les meubles provenant de l'ancienne société dissoute.

En rapprochant l'acte du 30 juin 1875 de celui du 15 juin 1891, l'administration de l'enregistrement avait constaté qu'une transmission des 5/12 des biens meubles et immeubles composant l'apport primitif avait été opérée au profit des tiers cessionnaires ; elle avait, en conséquence réclamé le droit de mutation.

Le tribunal de Lille à qui l'affaire fut soumise reconnut le 4 avril 1895 les prétentions de l'administration en s'appuyant sur ce que « la vente et le partage d'un immeuble dont les parties n'avaient pas la libre disposition puisqu'il était la propriété de la société » ne pouvaient se justifier que par une cession occulte de l'immeuble social faite par la société à ses différents membres et donnant lieu au droit de mutation de 5,50 pour cent ; il invita en conséquence les défendeurs « à souscrire au bureau de l'enregistrement et dans la huitaine de la signification la déclaration des biens transmis et de payer les droits exigibles. »

Les parties se pourvurent alors en cassation contre ce jugement en invoquant ce motif que le tribunal de Lille avait ordonné aux parties de déclarer à l'enregistrement la mutation verbale de tous les biens même meubles apportés à la société et attribué verbalement à d'autres qu'aux apporteurs lors de la

liquidation de celle-ci, alors que les mutations verbales de meubles n'étaient pas assujetties à l'enregistrement.

La Cour après délibération en chambre du conseil rendit son arrêt précité du 25 novembre 1901 et confirma sur ce point le jugement attaqué.

« Attendu, dit-elle, que la régie ayant constaté par le rapprochement de divers actes la transmission définitive opérée en faveur... (des tiers cessionnaires de parts) des biens apportés le 30 juin 1875 par d'autres qu'eux à la société dissoute, les invita par contrainte du 23 mai 1893 à souscrire la déclaration de toutes les valeurs à eux attribuées, à l'effet de déterminer le montant des droits dûs au trésor sur l'acte du 30 juin 1875, *devenu rétroactivement le titre de perception de l'impôt sur les apports mobiliers* aussi bien que sur les apports immobiliers ; qu'en validant cette contrainte, et en enjoignant aux redevables de comprendre dans leur déclaration les meubles comme les immeubles, le tribunal loin d'avoir méconnu les dispositions légales invoquées par le pourvoi en a fait, au contraire, une juste application. »

§ IV. — *Tarif du droit dû sur l'attribution.*

Des développements qui précèdent, il résulte que l'attribution à un associé d'un bien apporté par un

coassocié opère à son profit une véritable vente ; il est juste en conséquence que cette attribution soit frappée du même droit que cette dernière. Ce droit varie d'ailleurs suivant la nature des objets attribués.

Le caractère d'une mutation conditionnelle, reconnu à l'apport en société par la jurisprudence et par la régie les oblige comme nous le verrons, à liquider ce droit sur la valeur de cet apport au moment de la constitution de celle-ci. Une autre conséquence s'impose ; c'est que le seul tarif applicable à cette mutation sera le tarif en vigueur lors de la mise en société.

Si l'apport consiste en immeubles, le droit frappant la mutation qui s'est réalisée est aujourd'hui de 7 pour cent sans décimes, par application de l'article 52 de la loi du 28 avril 1816 et de l'article 2 de la loi du 22 avril 1905.

Si ce sont des meubles qui ont été apportés, il n'y aura lieu de percevoir que le droit de 2,50 pour cent, décimes compris, sur cette attribution et encore dans les rares occasions où la perception pourra être faite.

Si un associé se voit attribuer des créances mises par un autre que lui, en société le droit de 1,25 pour cent décimes compris pourra seul être perçu.

Au cas d'ailleurs où les biens attribués seraient

de nature différentes, les tarifs correspondants à ces biens seraient applicables distributivement (1).

Il suffit pour cela de supposer qu'un associé se voit, en fin de société et pour sa part, attribuer des immeubles valant 50.000 francs au jour de l'apport, des meubles valant 25.000 et des créances valant aussi 25.000 à la même époque, le tout mis en société par des coassociés. Les 50.000 francs d'immeubles seront frappés du droit de 7 pour cent, les 25.000 de meubles de celui de 2,50 pour cent et les 25.000 de créances du droit de 1,25 pour cent.

Il en sera ainsi du moins si la constitution de société est postérieure à la loi du 22 avril 1905 ; sinon par suite de la rétroactivité de la condition, le tarif applicable aux immeubles serait celui de 6,875 pour cent au cas où la société aurait été constituée antérieurement à la mise à exécution de cette loi (2).

Pour que la répartition du droit se fasse ainsi, il est nécessaire que les meubles soient au moins détaillés et estimés à part, car si l'attribution comprenait des immeubles et des meubles sans qu'il y ait pour ces derniers une estimation et une désignation spéciale, le droit est dû tout entier aux taux des mutations immobilières, conformément à l'article 9 de la loi de frimaire an VII.

(1) WAHL, *Tr. du rég. fisc. des Soc.*, I, 1076.

(2) *Dict. des rédact.*, V^o Soc., 967.

Cette solution a été admise par deux jugements récents, l'un rendu par le tribunal de Trévoux le 17 janvier 1899 (1), l'autre par le tribunal d'Orléans le 7 août 1906 (2).

Ils se sont d'ailleurs contentés d'appliquer dans les espèces à eux soumises, l'article 9 de la loi de frimaire, lequel frappe du droit de vente d'immeubles pour le tout les actes portant vente de meubles et d'immeubles moyennant un prix unique. Cette perception du tarif le plus élevé s'effectue non seulement lorsque la cession des biens sociaux a été expressément stipulée comme en l'espèce soumise au tribunal d'Orléans, mais lorsque l'apport pur et simple d'un associé, composé de meubles et d'immeubles et estimé en bloc dans l'acte de société à un chiffre unique, est attribué en fin de société à un associé autre que l'apporteur.

Fonds de commerce. — L'attribution d'un fonds de commerce donne lieu à la perception d'un droit d'enregistrement de 2,50 pour cent, décimés compris. Ce droit est perçu, ainsi que l'indique l'article 7 de la loi du 28 février 1872, sur le prix de la vente de l'achalandage, de la cession du droit au bail et objets mobiliers ou autres servant à l'exploitation du fonds. Les marchandises neuves

(1) *R. E.*, 2029; *J. Soc.*, N° 758, 1899, p. 442.

(2) *R. E.*, 4287, *J. Soc.*, N° 1674, 1907, p. 326; *R. P.*, 11333.

attribuées en même temps que le fonds de commerce bénéficient du tarif réduit de 0,50 pour cent (0,625 avec les décimes) d'après le même article 7, à la condition d'être détaillées et estimées article par article dans le contrat, et qu'il sera stipulé pour elles un prix particulier.

Il semblerait donc nécessaire, pour que les marchandises neuves puissent jouir de cette faveur, que l'estimation et le détail aient été faits dans l'acte même de société.

Un jugement du tribunal de Lille du 28 juin 1900 (1) a cependant autorisé les parties à passer lors de l'attribution une déclaration distincte de la valeur du matériel et des marchandises apportés en société et évalués en bloc au moment de l'apport.

Bail-jouissance. — C'est sur les attributions de biens en toute propriété qu'il y a le plus souvent lieu de percevoir le droit de mutation mais les mêmes règles sont applicables aux attributions d'apports de jouissance, notamment aux attributions d'apports de baux de société.

Un bail est parfois apporté à une société, et celle-ci se charge d'en payer les loyers à échoir. L'apport est dès lors fait à titre onéreux, et le droit de cession de bail est immédiatement perçu lors de l'enregistrement du contrat de société. Pour la perception à

(1) S., 02, 2, 183; *J. des Soc.*, N° 917, 1900, p. 502; *R. E.*, 2500.

faire dans ce cas sur l'attribution du droit au bail à un associé autre que le précédent preneur, il y a lieu de faire une distinction.

La société a-t-elle lors de l'apport payé le droit de bail pour tout le temps pendant lequel elle a réellement duré, le droit au bail s'éteint pour elle lors de la dissolution et l'attribution faite à cette époque du droit au bail à un associé autre que l'apporteur primitif constitue une disposition indépendante du partage, un bail nouveau consenti par le preneur originaire, soumis en conséquence à la perception du droit de cession de bail.

Si la société est dissoute avant l'expiration du temps pour lequel le droit de bail avait été acquitté lors de la constitution, l'attribution du droit au bail à un associé autre que le preneur primitif, sans qu'il soit astreint à payer les loyers à échoir, ne donne ouverture à aucun droit proportionnel. La société, étant devenue propriétaire définitive du droit au bail comme d'un objet apporté à titre onéreux, l'attribution pure et simple de cette jouissance à un associé, est une simple opération de partage qui ne peut donner ouverture au droit proportionnel.

Quant au contraire, l'attributaire du droit au bail est chargé de payer les loyers à échoir, cette obligation constitue une soulte sur laquelle le droit devra en conséquence être dû. Du reste toute

attribution à un associé d'un droit au bail apporté à la société par un autre associé est soumise à la perception du droit de cession de bail de 0,25 pour cent (1).

Obligation. — Lorsqu'un associé, chargé de payer à un autre associé les sommes qui lui reviennent pour son apport en numéraire obtient un terme pour ce paiement, le droit de 1,25 pour cent est exigible sur cette somme, la convention présentant tous les caractères d'une obligation (2).

Echange. — Il peut se faire que l'attribution d'un bien apporté en société à un associé autre que son apporteur ne soit pas soumise à la perception du droit proportionnel; le cas peut se présenter quand un bien apporté par un associé est attribué à un autre et qu'un bien apporté par ce dernier est attribué au premier ; l'opération n'est plus qu'un échange, ce n'est plus une vente, chaque apport étant alors la contrepartie de l'autre.

Le tribunal de Marseille a en effet jugé le 22 janvier 1885 (3) que lorsque deux immeubles de valeur inégale ont été apportés dans une société par leurs propriétaires respectifs, et que, lors du partage,

(1) GARNIER. *V^o Soc.*, 277. — MAGUÉRO, 313, D. — FUZIER HERMANN, *Soc.*, 1155; *Dict. redact.*, *Soc.*, 985; *Encyclop. du not.*, *Soc.*, 861. — WAHL, *Tr. du rég. fisc. des Soc.*, I, 1075.

(2) Solution, 21 août 1889, Seine; 14 octobre 1886, Seine et Oise. — MAGUÉRO, *Soc.*, 313. E.; *Dict. redact.*, *Soc.*, 986.

(3) *J. E.*, 22491; *J. N.*, 23559.

chacun de ces immeubles est attribué à l'associé autre que celui qui en avait fait l'apport, il est dû un droit d'échange à 3,50 pour cent sur le revenu capitalisé par 20 ou 25 de l'immeuble de moindre valeur et un droit de soulte à 5,50 pour cent sur la plus value de l'autre immeuble (loi de frimaire an VII article 15) qu'il en est ainsi en ce qui concerne le droit de soulte, bien que l'attributaire de l'immeuble le moins important reçoive pour égaliser son lot des immeubles acquis par la société.

Le Journal de l'Enregistrement trouve d'ailleurs la décision du tribunal de Marseille peu satisfaisante attendu que si elle avait suivi la doctrine d'une délibération du 27 octobre 1835-25 janvier 1836 (1) ainsi que d'une solution du 2 mai 1851 (2), elle aurait admis comme ces dernières que la clause à tarifier constituait un échange pour le tout.

« L'attributaire de l'immeuble le plus important avait, en effet, cédé en retour de cette attribution, l'immeuble qu'il avait apporté et une portion de ses droits dans les immeubles sociaux. Or les délibérations précitées ont reconnu, que, lorsque à la dissolution d'une société, dont l'actif se compose entièrement d'immeubles, l'acte de partage attribue à l'un des associés des immeubles apportés par un

(1) *J. N.*, 9154.

(2) *Dict. rédact.*, V^o *Soc.*, N^o 1114; 3^e édit.

autre associé, qui reçoit pour sa part des immeubles acquis par la société, ce n'est pas le droit de vente, mais celui d'échange qui doit être perçu » (1).

La question a d'ailleurs aujourd'hui perdu beaucoup de son intérêt, car comme le fait remarquer M. Wahl (2) si « ces décisions étaient à l'époque ou elles ont été rendues, conformes à l'opinion alors soutenue d'après laquelle l'attribution d'apports était une mutation *sans rétroactivité* la mutation était dès lors contemporaine du partage, et les deux attributions s'opérant en même temps pouvaient être considérées comme étant le prix l'une de l'autre. Mais comme il est aujourd'hui reconnu que l'attribution d'apports est une mutation remontant au jour où l'apport a été effectué, il est clair qu'elle ne peut être considérée comme la contreprestation d'une autre attribution faite à l'apporteur, sans rétroactivité par le partage. ».

Quand un associé voit mettre dans son lot des immeubles sociaux alors que ceux qu'il a apportés sont attribués à un coassocié, ce n'est plus ici le droit de soulte qui est dû, mais bien le droit de vente ; car l'opération ne peut plus être regardée comme un échange, La délibération des 27 octobre 1835 et 27 janvier 1836 et la solution du 2 mars 1851

(1) GARNIER, *Soc.*, 287; *Dict. rédact.*, 987. — MAGUÉRO, *Soc.*, 319. — WAHL, *Tr. du rég. fisc. des Soc.*, I, N° 1074.

(2) WAHL, *Tr. du rég. fisc. des Soc.*, I, 1074, note 6.

avaient sans doute admis la décision contraire, mais comme nous venons de le voir une évolution s'est produite depuis cette époque dans la conception que la régie et la jurisprudence se faisaient de l'apport en société ; et ce qui pouvait auparavant être pris pour un échange ne peut plus être aujourd'hui considéré que comme une vente.

Délai. — Lorsque l'apport d'un associé attribué par le partage à un autre associé consiste dans un immeuble ou un fonds de commerce, l'acte d'attribution doit être soumis à la formalité de l'enregistrement dans les trois mois de sa date à peine des droits en sus. Le partage fut-il même verbal, les parties sont tenues sous les mêmes peines d'en faire la déclaration dans le même délai.

Quand l'attribution a pour objet un meuble, la formalité n'étant pas alors obligatoire, le droit de mutation n'est perçu que si on y présente volontairement l'acte qui forme le titre de la mutation (1).

§ V. — *Droit de transcription. Imputation* (2).

A l'époque où le tarif du droit de mutation immobilier n'était que de 5,50 pour cent, il avait

(1) *Dict. rédact.*, V^o Soc., 974. — MAGUÉRO, Soc., 313, A et B. — FUZIER-HERMANN, Soc., 1150-1152.

(2) *Dict. rédact.*, V^o Soc., 968. — MAGUÉRO, Soc., 311. — FUZIER-HERMANN, Soc., 1157. — GARNIER, Soc., 286, I. — WAHL, *Tr. du reg. fisc. des Soc.*, I, N^o 1078.

été décidé par l'article 52 de la loi du 28 avril 1816 que dans ce chiffre était compris le droit d'un et demi pour cent dont l'article 54 de la même loi frappait la formalité de la transcription au bureau des hypothèques.

On pouvait donc alors se demander lequel des deux droits était dû sur l'attribution d'un immeuble à un autre que son apporteur, soit celui de 5,50 avec le droit de transcription compris, soit celui de 4 pour cent qui représentait le droit de vente sans celui de transcription.

La jurisprudence avait alors admis en 1832 et 1835 que seul le droit de 4 pour cent devait être ici perçu et que le droit de transcription n'était pas dû.

Mais si le jugement de la Seine du 25 mars 1832 confirmé par l'arrêt de cassation du 14 janvier 1835 (1) avait admis une semblable solution, son exemple ne demandait pas être suivi.

D'après ces arrêts en effet, l'immeuble apporté en société par l'un des associés devient la propriété indivise de chacun des coassociés dans la proportion de leurs intérêts ; l'acte qui attribue à l'un d'eux tout l'actif constitue donc une licitation et non une vente ; le droit de transcription de 1,50 pour cent n'est par conséquent pas dû lors de l'enregistrement cet acte d'acquisition.

(1) S., 35, 1, 372. — DALLOZ, V^o *Enreg.*, 3585 ; J. E., 11112.

La jurisprudence d'alors, assimilant l'acquisition sur licitation d'un immeuble apporté en société à l'acquisition sur licitation d'un immeuble social, sa solution ne pouvait plus être acceptée par une jurisprudence qui voyait une véritable vente dans l'attribution à un associé d'un immeuble apporté par un coassocié.

Aussi n'y a-t-il pas lieu de s'étonner que les tribunaux aient admis dans les différentes espèces qui leur ont été, dans la suite, présentées, une solution contraire à celle de l'arrêt de 1835. Leurs décisions ne sont sans doute pas pour la plupart relatives au cas d'attribution par acte de partage, mais par licitation à un associé d'un immeuble qu'un coassocié a mis en société : aussi les retrouverons-nous plus loin. Qu'il nous suffise pour l'instant d'enregistrer le résultat qu'elles ont consacré et de dire que cette attribution étant d'après la jurisprudence une véritable vente, elle est avec juste raison frappée du droit proportionnel de vente sans défalcation aucune du droit de transcription. Il en est ainsi, même si l'attribution se fait par l'intermédiaire d'une cession de droits sociaux d'un associé fondateur à un porteur d'actions. Le tribunal de la Seine dans un jugement du 19 février 1870 (1) a en effet reconnu que cet acte

(1) *R. P.*, 3225.

opérant une mutation passible du droit à titre onéreux, était de nature à être transcrit et qu'il était en conséquence soumis à la perception du droit de 1,50 pour cent.

La régie a pourtant admis que même au cas de transmission de nature à être transcrite, le droit de mutation immobilière serait seul dû lorsque le contrat de société aurait lui-même été transcrit et que le droit de transcription aurait été perçu sur la valeur des biens transmis. C'est ce que décide une solution du 23 janvier 1877 d'après laquelle l'associé attributaire de l'immeuble dont il n'a pas fait l'apport en est censé propriétaire depuis le jour de son entrée en société en vertu de l'effet déclaratif du partage ; il est par suite réputé en droit fiscal tenir l'immeuble directement de l'ancien propriétaire.

Au reste, si l'attributaire est tenu indéfiniment des hypothèques inscrites sur son immeuble du chef de la société, la transcription de l'acte de société à du moins servi à purger les hypothèques inscrites sur cet immeuble du chef de l'apporteur.

Il en résulte que la transcription de l'acte de société profite au copartageant et que le droit de 1,50 pour cent acquitté sur cet acte ne peut être perçu une seconde fois.

Le tribunal de Valence a statué dans ce sens le

13 février 1884 (1), dans une espèce où un immeuble avait été adjugé après la dissolution d'une société à un associé autre que l'ancien propriétaire ; il s'était ainsi opéré une mutation définitive passible du droit proportionnel sur l'intégralité du prix. Le tribunal concluait que si l'acte de société avait été en fait présenté volontairement à la transcription au bureau des hypothèques, le droit de 1,50 pour cent perçu à cette occasion avait été régulièrement perçu et qu'il ne pouvait être sujet à restitution ; mais il consentait de concert avec la régie que ce dernier droit fût imputé sur le droit de mutation dû à raison de l'adjudication à un associé d'un immeuble apporté par un coassocié ; et qu'en conséquence, le tarif du droit proportionnel ne fut plus de 5,50 pour cent, mais seulement de 4 pour cent.

La jurisprudence a reproduit implicitement à nouveau dans un jugement du tribunal de la Seine du 26 octobre 1901 (2) où elle décide que lorsqu'un immeuble apporté en société est au cours de cette société vendu à un tiers, le droit de 1,50 pour cent perçu sur la valeur de l'apport lors de la transcription de l'acte de constitution au bureau des hypothèques ne saurait être imputé sur le droit de 5,50 pour cent auquel cette vente donne lieu.

(1) *R. P.*, 6313 ; *J. E.*, 22346.

(2) *R. P.*, 10145 ; *J. E.*, 26392.

L'administration a appliqué la même doctrine par une solution du 14 janvier 1878, dans une espèce où l'adjudication d'un immeuble, apporté en société par un associé, et des constructions acquises et élevées par la société, avait été prononcé au profit d'un associé autre que l'auteur de l'apport. Un acte de partage postérieur à l'adjudication et présenté en même temps à l'enregistrement, avait rempli l'adjudicataire de ses droits par l'attribution de son prix. Le receveur perçut le droit de 4 pour cent sur la différence entre le montant du prix et celui de la part de l'adjudicataire dans le fonds social ; seulement comme les biens acquis comprenaient, outre les constructions appartenant à la société, l'immeuble apporté par un coassocié, l'administration réclama le droit de transcription sur la totalité du prix.

Les parties résistèrent à cette demande, mais elles firent transcrire l'acte de société et acquittèrent le droit de 1,50 pour cent sur la valeur de l'apport immobilier. La solution précitée décida en cette circonstance que bien que la transcription fut postérieure à l'adjudication, le trésor avait été désintéressé et qu'il n'y avait pas lieu à la perception d'un nouveau droit de transcription.

La doctrine développée dans les solutions de 1877 et de 1878, et reproduite par la jurisprudence dans les jugements précités est assez discutable ;

elle a sans doute été inspirée par un esprit de bienveillance et de modération, mais il faut pas oublier qu'au point de vue fiscal, l'associé attributaire acquiert le bien non pas de la société, mais directement de l'auteur même de l'apport.

Il est donc étrange de dispenser une transmission de propriété du paiement d'un droit de transcription indivisible du droit de mutation à titre onéreux, sous le prétexte que le droit a été payé à une autre époque et pour d'autres causes.

L'administration de l'enregistrement d'ailleurs n'a pas toujours admis cette imputation du droit de transcription. Aux termes d'un jugement du tribunal de Saint-Quentin du 25 avril 1860 (1) le droit de transcription est exigible sur le prix intégral de l'adjudication d'un immeuble sur lequel des constructions ont été élevées par une société, lorsque cette adjudication a été prononcée au profit d'un associé autre que l'apporteur : et il en est ainsi encore que l'acte de société qui constate cet apport, ait été soumis de ce chef à la formalité de la transcription. Ce jugement est motivé sur ce que l'associé qui après la dissolution reçoit un immeuble dont il n'avait pas fait l'apport, est tenu, comme un tiers étranger du paiement des droits de mutation sur cet immeuble ; la formalité de la transcription

(1) *J. E.*, 17397 ; *R. P.*, 1485.

étant d'autre part indivisible, le droit de 1,50 pour cent était exigible non pas seulement sur la valeur de l'immeuble apporté, mais sur la totalité du prix de l'adjudication, bien que cet acte constituât une licitation pour la partie des constructions élevées sur le terrain appartenant originairement à un coassocié de l'adjudicataire.

Ce système paraît beaucoup mieux fondé en droit que le précédent ; mais celui-ci qui résulte d'une interprétation bienveillante de la régie, quoique peu justifiable au point de vue juridique a recueilli, comme nous l'avons vu, les faveurs de la jurisprudence.

La question, au reste a aujourd'hui perdu beaucoup de son intérêt et la solution adoptée par l'administration de l'enregistrement et les tribunaux n'a plus guère actuellement de valeur.

L'article 2 de la loi du 22 avril 1905 porte en effet à 7 pour cent « sans addition d'aucun décime » le droit d'enregistrement des ventes d'immeubles fixé à 5,50 pour cent en principal par l'article 52 de la loi du 28 avril 1816. Il décide en outre que « la formalité de la transcription au bureau du conservateur des hypothèques ne donnera lieu à aucun droit proportionnel autre que la taxe établie par la loi du 27 juillet 1900. »

A la différence de la loi de 1816 où le droit de transcription de 1,50 pour cent réuni au droit de

vente immobilière de 4 pour cent formait un droit de 5,50 pour cent, la loi du 22 mars 1905 a supprimé le droit de transcription, elle n'en fait aucune mention ; elle porte seulement, qu'en dehors du droit d'enregistrement des ventes immobilières de 7 pour cent, il ne sera perçu lors de la transcription que la taxe hypothécaire établie en 1900. Le droit de transcription n'étant donc plus aujourd'hui compris dans le droit de vente, il ne paraît plus possible d'en faire la défalcation (1).

§ VI. — *Droit de partage.*

En vertu du principe que le droit de partage ne doit être assis que sur l'actif net partagé, il est de toute évidence que ce droit ne doit pas être perçu en cas d'attribution d'un bien à un associé autre que l'apporteur ; l'opération étant alors une véritable vente, et le droit de mutation étant déjà exigé à cette occasion, il n'y a pas lieu de percevoir en plus de cette somme, le droit proportionnel de partage de 0,25 pour cent.

Une solution de la régie du 4 janvier 1897, rendue à propos de l'affaire qui a abouti aux arrêts de cassation du 3 juillet 1899 et du 22 décembre 1904 l'a ainsi formellement décidé (2).

(1) WAHL, *Tr. du rég. fisc. des Soc.*, I. N° 1078, note 1. p. 548.

(2) *J. N.*, 26787 ; *R. E.*, 1697 ; *J. Soc.*, N° 554, 1898, p. 332.

§ VII. — *Liquidation du droit.*

Dans notre recherche du fondement juridique de l'immunité fiscale reconnue aux apports en société nous en sommes arrivés à cette conclusion que deux théories recueillaient actuellement, l'une, celle de la mutation niée, les faveurs de la doctrine, l'autre, celle de la cession conditionnelle, les faveurs de la jurisprudence et de la régie. Dans leurs conséquences les deux systèmes concordent au moins en un point, c'est l'exigibilité du droit de mutation en cas d'attribution d'un bien apporté en société à un associé autre que l'apporteur.

Que l'apport en société constitue une mutation sous condition suspensive ou que l'attribution soit seule translatrice ; une transmission de propriété s'opérant dans tous les cas, il y a lieu de percevoir le droit proportionnel.

De ce que cette mutation ne se réalise pas au même moment dans les deux systèmes, il est facile de conclure que la différence de valeur des biens aux deux époques provoquera une liquidation différente du droit de mutation.

La quotité elle-même du droit frappant cette transmission de propriété peut varier dans des proportions assez étendues suivant qu'on envisage pour la calculer le moment de l'apport ou celui de l'attribution. Il serait singulièrement étrange que

pendant la longue durée de certaines sociétés, des lois fiscales ne surviennent pas modifiant le tarif des droits, parfois même les bases de leur perception. L'intérêt de la question apparaît donc à un double point de vue.

Dans le système de la mutation niée, la transmission de propriété ne s'opère qu'au moment de l'attribution ; c'est donc, d'après le tarif en vigueur, et sur la valeur du bien à cette époque que se calcule le droit proportionnel. Les principes ci-dessus exposés conduisent fatalement à cette conséquence.

La règle d'autre part en est si juste ; elle est si conforme aux intérêts du contribuable qu'on ne voit vraiment pas quels reproches on pourrait lui faire.

Si les biens apportés avaient perdu de leur valeur au cours de la société, il serait parfaitement ridicule et injuste de faire payer à l'attributaire un droit calculé sur une valeur peut être notablement supérieure à celle qu'il recueillerait effectivement.

Qu'un bien au contraire atteigne lors de son attribution à un coassocié de son apport une valeur double ou triple de celle qu'il avait au moment de cet apport, l'associé qui verra tomber ce bien dans son lot, se résignera bien volontiers à acquitter ce droit liquidé d'après cette dernière évaluation attendu qu'il constatera avec plaisir l'importante plus value dont aura profité le bien.

La règle admise par la régie et la jurisprudence, bien que parfaitement en rapport avec leur théorie de la cession conditionnelle n'en est pas moins regrettable et devrait être écartée pour plus d'une raison.

Par là même qu'elles voyaient dans l'apport en société une mutation soumise à une condition suspensive ne se réalisant pas si le bien apporté était repris à la dissolution par son auteur, il fallait appliquer à cette mutation les règles qui gouvernent les transmissions subordonnées à la réalisation d'un événement futur et incertain ; il était donc nécessaire pour se conformer à ces dernières, de reconnaître à l'attribution d'un bien à un autre associé que l'apporteur, un effet rétroactif ; et de faire remonter au jour de l'apport, la transmission s'opérant au profit de l'attributaire.

C'est d'ailleurs seulement du jour où la jurisprudence s'est mise à prôner la théorie de la cession conditionnelle qu'elle s'est vu amenée à liquider le droit de mutation sur la valeur des biens au jour de l'apport en société. Jusque-là elle l'avait fait sur cette valeur au jour du partage ou de l'attribution, ainsi qu'en témoignent les arrêts de cassation de 1839, de 1840 et de 1842.

Mais la régie affirmant une fois de plus sa théorie contenue dans la décision de 1807, revint à la charge dès 1879. Dans sa défense au pourvoi rejeté par un

arrêt de la chambre civile du 24 décembre 1879 (1), la direction générale s'exprimait ainsi : « La règle d'après laquelle l'apport en société renferme au point de vue fiscal une mutation soumise à la condition suspensive de l'attribution ultérieure de l'objet à l'associé qui n'en était pas propriétaire a encore reçu son application en ce qui concerne la détermination de la valeur sujette à l'impôt. De ce que la mutation dont le contrat de société est le titre, est soumise à une condition suspensive, il devait résulter que quand la condition se réalise, la transmission remonte au jour de l'acte. Elle doit avoir pour objet l'immeuble tel qu'il se trouvait à ce moment et non pas tel qu'il l'est à l'époque du partage.....

La Cour l'a consacrée par deux arrêts en date des 17 décembre 1838 (2) et 13 juillet 1840 (3). »

Il est inexact que la Cour de cassation ait sanctionné à deux reprises en 1838 et en 1840 la thèse de la régie. Les deux arrêts invoqués sans se prononcer directement sur la question semblent implicitement admettre la solution opposée.

La régie semble d'ailleurs avoir singulièrement varié sur ce point. Alors qu'en 1879 elle se réclame

(1) S., 80, 1, 225. — D. P., 80, 1, 182; *J. E.*, 21216; *R. P.*, 5422; *Rev. not.*, 6090; *J. N.*, 22249; *Inst.*, 2637, § 2.

(2) S., 39, 1, 539; *J. N.*, 10228; *J. E.*, 12207.

(3) S., 40, 1, 586; *J. N.*, 10713; *J. E.*, 12562; *Inst.*, 1634, § 14.

de la théorie de la cession conditionnelle pour liquider le droit de mutation sur la valeur des biens au jour de leur apport, elle en vient à reconnaître dans une solution du 16 septembre 1882 (1) que « c'est l'acte de partage qui confirme la mutation et que c'est sur cet acte que la perception doit être établie au taux en vigueur et d'après la valeur des biens au jour du partage. »

Elle abandonne d'ailleurs cette interprétation et dans une solution du 26 février 1890 (2) prétend percevoir le droit sur la valeur de l'objet à l'époque de sa mise en société.

« Le titre de la mutation, dit-elle, réside non dans le procès-verbal d'adjudication, intervenu après la dissolution, mais dans l'acte constitutif de la société. Rigoureusement c'est au moment où ce dernier acte a été soumis à la formalité que le droit de transmission était exigible. S'il n'a pas été perçu, c'est par une faveur de la loi en vertu d'une sorte de fiction qui a pour conséquence de faire considérer la société comme acquéreur seulement sous condition pour le compte de l'associé auquel l'apport sera définitivement dévolu à la dissolution de la société. Lorsque la condition se réalise, c'est-à-dire, lorsque les biens sont attribués

(1) *Rev. Prat.*, 3473.

(2) *Rev. prat.*, 3137.

à un associé autre que l'apporteur, l'apport revêt son caractère translatif et la mutation rétroagit au jour de la formation de la société. Le partage ou la vente ne sert qu'à constater l'accomplissement de la mutation résultant de l'apport. »

Alors que le tribunal de Cosne prescrivait le 4 juillet 1876 (1) de liquider le droit sur la valeur des biens au jour de la mise en société, le tribunal de Béthune décide implicitement le 17 avril 1890 (2) qu'il doit être perçu sur leur valeur au jour du partage attendu que le partage « seul est l'origine et la source de la mutation et que lui seul l'a produite à l'exclusion de tout autre acte et notamment de l'acte de société. »

Le tribunal de Coulommiers décide à son tour, mais catégoriquement cette fois, le 30 décembre 1892 (3) que « la mutation n'a lieu réellement que par l'effet du partage qui attribue à l'un des associés le bien apporté par un autre (dans l'espèce un fonds de commerce) et que c'est sur la valeur de ce fonds lors du partage que le droit de mutation doit être perçu. »

De son côté le 9 juillet 1891 (4) le tribunal de la Seine, influencé sans doute par la solution du

(1) *J. E.*, 20380 ; *R. P.*, 4730 ; *J. N.*, 21514.

(2) *R. P.*, 7425.

(3) *R. P.*, 8216 ; *S.*, 96, 1, 418.

(4) *R. P.*, 7744 et 7756 ; *J. E.*, 23923.

26 février 1890, précitée, arrive au même résultat que cette dernière, sans d'ailleurs invoquer ses motifs. Tout en admettant que ce n'est point par une faveur spéciale, mais parce qu'ils sont simplement déclaratifs de propriétés que les actes de société ne sont pas assujettis au droit proportionnel, le tribunal de la Seine estime que la règle que toute mutation est passible d'un droit proportionnel, reprend toute sa force, si, par l'événement de la dissolution ou du partage, il arrive que l'objet apporté par l'un des associés est transféré en propriété à l'autre ; que dans ce cas se réalise une véritable attribution de propriété qui dépouille de sa chose l'un des associés au profit de l'autre, et dont les effets ne peuvent que remonter au jour de la mise en société.

Le tribunal de la Seine a encore statué dans le même sens le 21 avril 1893 (1) de même que le tribunal de Saint-Affrique dont le jugement du 2 novembre 1893 (2) porte que la mutation a bien pour titre le contrat de société qu'elle remonte au jour de l'acte et que cet effet rétroactif s'opère par l'effet même des règles qui régissent la condition suspensive.

Cette rétroactivité amenait les deux conséquences déjà signalées, à savoir parfois une modification

(1) *J. E.*, 24407, § 31; *R. E.*, 486.

(2) *J. E.*, 24267.

dans le tarif du droit, presque toujours un changement dans la valeur imposable.

Le système était favorable aux contribuables quand le bien apporté avait acquis une plus valeur au cours de la société ; il ne leur nuisait pas quand sa valeur au moment du partage était la même qu'au jour de la constitution de la société. Il en était ainsi dans les premières affaires sur lesquelles la jurisprudence avait eu à se prononcer.

Mais vint un jour où l'administration voulut appliquer sa théorie alors que le bien apporté, attribué à un autre qu'à son auteur, avait subi une diminution notable de valeur ; de sorte que le copartageant loti se voyait obligé de payer un droit proportionnel de mutation sur une valeur bien supérieure à celle qu'il recueillait effectivement.

Le tribunal d'Arras dans un jugement du 3 février 1892 voulut bien admettre ces prétentions mais le pourvoi des redevables contre cette décision fut accueilli par la chambre des requêtes ; aussi la direction générale ne jugea-t-elle pas opportun de laisser porter le débat devant la chambre civile, et consentit bientôt à ne liquider le droit de mutation que sur la valeur des biens au jour du partage.

Ce fut la solution du 29 juin 1894 (1) qui trancha ce point important.

(1) MAGUÉRO, T. A. ; V^o *Société*, 303, II.

« Il est de principe, en droit fiscal, décide-t-elle, que le droit de mutation ne peut atteindre que la valeur de l'objet transmis au moment même où il entre dans le patrimoine du nouveau possesseur. Or, et c'est là un fait indéniable, contre lequel aucune fiction ne paraît susceptible de prévaloir, c'est seulement à compter du partage et par cet acte que le nouveau possesseur est effectivement devenu propriétaire de l'objet apporté en société par son coassocié. Il serait, dès lors, illégal et inique, d'exiger de lui un impôt hors de proportion avec la valeur de l'objet tel qu'il existait à cette époque. »

Cette décision semblait destinée à causer des modifications profondes dans la pratique administrative et une solution du 10 août 1894 avait en conclusion de la précédente, décidé formellement qu'à l'avenir la liquidation du droit de mutation applicable aux biens apportés en société et attribués lors de la dissolution à un associé autre que l'apporteur, serait opérée « eu égard à la valeur des objets mobiliers ou immobiliers, au moment de l'attribution, et d'après le tarif en vigueur à la même époque. »

Une décision fondée sur des arguments aussi solides que ceux développés par la solution du 29 juin 1894 (1) semblait devoir être irrévocable

(1) V. *supra*, p. 86.

et définitive. L'administration y exposait avec une telle vigueur les défauts de la théorie de la cession conditionnelle, ses inconséquences, ses résultats injustes et iniques, qu'on pouvait s'attendre à la voir, dans un bref délai, s'effondrer dans une chute retentissante.

Il n'en fut pas ainsi ; quelques mois plus tard le système de la mutation s'opérant sous condition suspensive se voyait à nouveau confirmée par la chambre des requêtes de la Cour de cassation dans son arrêt du 25 janvier 1895 (1).

Le 15 octobre 1874. M. Charles Mabilie, M. Albert Mabilie et M^{me} V^e Mabilie, leur mère, les deux derniers en qualité de commanditaire avaient formé entre eux une société pour l'exploitation d'une fabrique de sucre située à Boucheneuil, commune de Bouchain. Le capital social qui s'élevait à la somme de 162.000 francs avait été divisé en 45 parts parmi lesquelles 32 revenaient à Charles Mabilie, 6 à Albert Mabilie et 7 à M^{me} V^e Mabilie. Le capital au reste, était exclusivement formé de valeurs appartenant indivisément aux 3 associés dans les proportions indiquées, et notamment de l'usine de Boucheneuil.

Par acte du 26 février 1879 M. Albert Mabilie

(1) S., 96, 1, 417. — D. P., 95, 1, 363 ; *J. du Not.*, 1896, p. 209 et 225 ; *J. des Soc.*, N^o 43, 1895, p. 166 ; *J. N.*, 25700 ; *J. E.*, 24544 ; *R. P.*, 8485 ; *J. E.*, 874.

avait cédé à sa mère, M^{me} V^e Mabilles, les 6 parts à lui attribuées en société et la régie avait perçu sur cette cession le droit de 0,50 pour cent.

Le 14 février 1881, la société avait été dissoute et mise en liquidation. Après plusieurs tentatives infructueuses d'adjudication, l'usine avait été vendue aux époux Humbert, le 11 mai 1888 par acte authentique et moyennant un prix de 32.000 francs.

La régie s'était empressée de prétendre que cet acte de vente avait réalisé au profit de M^{me} V^e Mabilles la cession de la part sociale de M. Albert Mabilles consentie en 1879 et sur laquelle n'avait pas été perçu le droit de mutation ; il y avait donc lieu d'après elle à la perception du droit de 5,50 pour cent sur les $\frac{6}{45}$ de la valeur de l'immeuble vendu, soit 294 fr. 25 et un droit en sus de pareille somme.

Ultérieurement, la régie revenant sur la perception antérieure en était venue à prétendre que le contrat de société de 1876 formant lui-même le titre de la mutation, c'était la valeur de l'immeuble à cette époque qu'il fallait considérer. Elle avait donc réclamé le droit de mutation sur les $\frac{6}{45}$ de la valeur primitive de l'immeuble, soit sur 162.000 fr avec les décimes et le droit en sus une somme de 2.970 francs.

Les redevables s'étant refusés à payer cette somme, le tribunal de Valenciennes fut, sur l'oppo-

sition de M^{me} Veuve Mabilie, appelé à trancher le différend. Il rendit le 25 mai 1892 (1) un jugement validant la contrainte. Le pourvoi formé par les redevables contre cette décision ne fut jugé par la chambre des Requêtes que le 28 janvier 1895.

On pouvait espérer que cette autorité se laisserait convaincre par les arguments remarquablement développés par la régie dans la solution du 29 juin 1894 précitée, et qu'elle se déciderait à abandonner une théorie aussi peu juridique que semblait l'être celle de la cession conditionnelle.

Les espérances furent trompées et l'arrêt de 1895 fut la cause de nouvelles déceptions. Peut être la Cour n'eut-elle pas connaissance de la solution de 1894 ; il est cependant plus probable qu'elle refusa de s'incliner devant les raisons invoquées par l'administration ; toujours est-il qu'elle adopta dans des termes qui ne peuvent laisser aucun doute et qu'elle tirait de l'arrêt du 27 juin 1882, la théorie de la mutation conditionnelle.

Mais le point de l'arrêt le plus intéressant pour la question qui nous occupe, est celui où la chambre des Requêtes approuve la solution du tribunal de Valenciennes et décide de liquider le droit de mutation sur la valeur du bien au jour de l'apport :

(1) *R. P.*, 8485.

« Attendu, en droit, que toute mutation de propriété d'immeubles est soumise au droit proportionnel ; que c'est par une faveur spéciale que la loi de l'enregistrement, en cas de société, permet que lorsqu'un associé apporte dans la société comme mise sociale, la propriété d'un immeuble, il ne soit perçu qu'un droit fixe ; que, dans ce cas, chaque associé est censé retenir conditionnellement la propriété de son apport jusqu'à l'évènement du partage ; mais que si, lorsque cet évènement s'accomplit, le dit partage attribue tout ou partie des apports à un ou plusieurs associés autres que l'ancien propriétaire, la condition suspensive étant désormais réalisée dans le sens d'une mutation définitive, le droit proportionnel doit être acquitté sur la valeur au jour de l'apport en société des biens ainsi transmis d'une tête à une autre.

» Et attendu en fait, que lors de la formation de la société Mabilie à la date du 15 octobre 1876, l'un des associés, Albert Mabilie, a apporté pour sa mise sociale les 6/45 indivis de l'usine de Bouche-neuil, dont la valeur a été fixée à 162.000, ces 6/45 sont devenus la propriété de la dame Veuve Mabilie, associée autre que l'ancien propriétaire ; que d'après ce fait la mutation définitive ayant eu lieu, le droit proportionnel devait être payé, qu'en le

décidant ainsi, le jugement attaqué, loin de violer les articles visés au pourvoi, en a fait une juste application. »

Les redevablessans nier le principe de la mutation conditionnelle qui s'était opérée aux yeux de la loi fiscale, lors de l'apport en société, avaient cependant prétendu dans leur pourvoi que c'était seulement sur la valeur du bien au jour de l'attribution que devait se liquider le droit proportionnel, attendu, disaient-ils, que la condition à laquelle est subordonnée la mutation résultant de l'apport est une condition potestative et que les conditions potestatives à la différence des autres conditions suspensives ne rétroagissent pas (1).

La Cour sans doute s'est abstenue de répondre à cette objection ; mais on ne voit pas en quoi un tel argument eut pu l'arrêter. La condition à laquelle la mutation est soumise n'est pas potestative ; car la dissolution des sociétés ne dépend pas seulement de la volonté des parties ; c'est sans doute ici le cas le plus fréquent, mais l'attribution du bien à un associé autre que l'apporteur est dûe aussi à d'autres circonstances qu'à la volonté seule des parties. Elle résulte soit d'une certaine composition des lots, soit encore de l'issue des enchères.

(1) WAHL, Note sous 28 janvier 1895 ; S., 96, I, 417. — WAHL, *Tr. du rég. fisc. des Soc.*, I, 1083, note 3.

D'ailleurs une fois la société dissoute, les associés ne peuvent rester indéfiniment dans l'indivision ; l'article 815 du C. c. les empêche de retarder trop longtemps le partage qui opérera l'attribution divise des biens sociaux.

La solution admise par la Cour de cassation est parfaitement conforme à l'idée d'une mutation sous condition suspensive comprise dans l'apport en société ; aussi n'y a-t-il pas lieu de contester les mérites de l'arrêt de 1895, les conséquences illégales et iniques autant que ridicules que nous avons à enregistrer de ce fait ne sont qu'une suite nécessaire de la théorie admise par la jurisprudence, Ce n'est donc pas aux effets qu'il faut s'en prendre, mais bien à la cause ; aussi ces résultats suffisent-ils à faire juger les principes dont ils découlent.

Nous avons déjà mentionné les singulières conséquences auxquelles conduit le système de la cession conditionnelle.

Nous nous contenterons de rappeler à propos de la question de la liquidation du droit de mutation, qu'il faudra dans cette théorie calculer ce droit sur la valeur du bien au jour de l'apport, alors même que l'attribution en serait faite au profit d'un associé entré dans la société postérieurement à sa formation ; on ne peut pourtant sérieusement soutenir que par l'effet rétroactif de la condition suspensive, cet associé est devenu propriétaire des biens qui

lui sont attribués au jour de la constitution de la société, c'est-à-dire à une époque où cet associé n'existait peut-être même pas encore.

Il est d'autres conséquences dont le ridicule n'apparaît peut-être pas aussi clairement, mais où l'illégalité et l'injustice peuvent facilement se constater.

L'impôt de mutation ne doit, d'après la loi fiscale, frapper que la valeur transmise ; il est par conséquent illégal et inique quand les associés reçoivent la valeur matérielle. Pour s'en convaincre, il suffit de supposer que les divers associés reçoivent des biens d'une valeur égale, mais qui au moment où ils ont été apportés avaient une valeur différente. Quoique leur condition soit absolument la même, ils acquitteront des droits d'enregistrement différents. « La régie ne pourra-t-elle même pas aller plus loin ? se demande M. Wahl (1), ne pourra-t-elle soutenir que, vis-à-vis de la loi fiscale, les deux lots étant inégaux, elle a le droit de se prévaloir de la jurisprudence admise en matière de partage, et de demander une soulte à l'attributaire du lot qui a ses yeux sera le plus faible ? »

Il reste à signaler un dernier résultat sur lequel l'arrêt de 1895 n'a pas eu à se prononcer, mais qui paraît tellement extraordinaire que le tribunal de

(1) WAHL, Note sous Cass., 28 janv., 1895 ; S., 96, 1, 417.

la Seine dans son jugement du 21 avril 1893 (1) n'a pu se résoudre à l'admettre.

Si une partie de l'apport de l'un des associés a été détruite avant la dissolution de la société, la rigueur des principes conduirait la jurisprudence à liquider le droit proportionnel même en tenant compte de cette valeur absente, il est vrai, au jour du partage, mais présente lors de la constitution de la société.

La Cour de cassation ne s'est d'ailleurs pas attardée à envisager la légalité, la vraisemblance ou la justice des conséquences auxquelles conduisait le système qu'elle avait établi ; elle s'est contentée d'en poser le principe, laissant aux tribunaux et à la régie le soin de l'appliquer.

Aussi en présence de l'arrêt du 28 janvier 1895, l'administration de l'enregistrement qui avait paru en 1894 hésiter sur la direction à suivre, s'engagea-t-elle résolument dans la voie tracée par la jurisprudence et décida-t-elle qu'il y avait lieu désormais de le prendre pour règle (2). La régie n'a pas variée depuis lors ; elle a toujours émis la prétention de liquider le droit sur la valeur du bien au jour de son apport en société ; mais les tribunaux ne consentirent pas tous à juger dans ce sens ; aussi l'incertitude subsiste-t-elle en pratique.

(1) *J. E.*, 24407, § 31 ; *R. E.*, 486.

(2) *Sol.*, 15 juin 1895.

Le tribunal d'Arras a sans doute le 17 mars 1897 (1) décidé qu'il fallait liquider le droit sur la valeur du bien lors de son entrée en société ; mais il est arrivé à ce résultat bizarre que si l'apport est adjugé par le même acte partie au profit d'un associé et partie au profit d'un tiers, le droit proportionnel sera assis sur la valeur actuelle pour la part acquise par le tiers et sur la valeur au jour de l'apport pour la part acquise par l'associé.

Les tribunaux de première instance ont encore depuis lors très fréquemment conclu à la perception du droit d'après la valeur du bien au jour de sa mise en société.

Le tribunal de Grasse, le 13 juillet 1898 (2), celui de Montauban le 12 août 1898 (3), et celui d'Avesnes le 16 mars 1899 (4) notamment ont statué dans ce sens « Attendu, dit ce dernier jugement, que la mutation produite par l'apport en société ne se réalise d'une façon complète que par son attribution à l'associé qui n'en était pas propriétaire. »

« Attendu qu'aux termes de l'article 1.179 du Code civil, la condition accomplie a un effet rétroactif du jour auquel l'engagement a été contracté, en sorte que la mutation, dont le contrat de société

(1) *R. E.*, 2029 ; *J. Soc.*, 1898, p. 91.

(2) *R. P.*, 9575.

(3) *R. P.*, 9550 ; *R. E.*, 1987 ; *J. Soc.*, 986, 1899, p. 218.

(4) *R. P.*, 9551.

est le titre, remonte au jour de l'acte et doit avoir pour objet l'immeuble tel qu'il se trouvait à cette époque et non au moment du partage.

» Attendu en conséquence que le droit de vente est exigible sur l'estimation faite dans le contrat de société. »

On pourrait encore signaler les jugements du tribunal de la Seine du 20 avril 1901 (1), du 22 novembre 1901 (2), du 18 janvier 1901 et du 25 octobre 1901 (3), celui de Lyon du 29 janvier 1902 (4), lesquels ont tous décidé de percevoir le droit de vente sur la valeur initiale du fonds.

La chambre civile de la Cour de cassation a aussi dans un arrêt du 4 février 1901 (5) confirmé la solution de la chambre des Requêtes du 28 janvier 1895 et décidé de liquider le droit proportionnel sur la valeur des biens au jour de l'apport.

Le tribunal de Cusset le 24 juin 1904 (6), celui d'Evreux le 31 janvier 1905 (7) se sont à leur tour conformés à cette jurisprudence.

« Attendu, dit le jugement d'Evreux, que la règle

(1) *R. E.*, 2719; *J. Soc.*, 1902, p. 75, N° 1081.

(2) *R. P.*, 10123.

(3) 18 janvier et 25 oct. 1901; *S.*, 04, 2, 181; *R. P.*, 10122. 18 janv. 1901; *R. E.*, 2643; *J. Soc.*, 1141, 1902, p. 278.

(4) *R. P.*, 10426.

(5) *S.*, 03, 1, 49; *D.*, 03, 1, 339; *Rev. not.*, 11330; *R. P.*, 9996; *J. E.*, 26083; *J. N.*, 27556; *J. Not.*, 1901, p. 775; *R. E.*, 2628; *J. Soc.*, 1052, 1901, p. 489.

(6) *R. P.*, 10892; *R. E.*, 3721; *J. Soc.*, 1472, 1905, p. 324.

(7) *R. E.*, 3810; *R. P.*, 11061; *J. Soc.*, 1505, 1905, p. 522.

d'après laquelle l'apport en société, renferme au point de vue fiscal une mutation soumise à la condition suspensive de l'attribution ultérieure de l'objet à l'associé qui n'en était pas propriétaire doit encore recevoir son application en ce qui concerne la détermination de la valeur sujette à l'impôt.

« Que de ce que la mutation dont le contrat de société est le titre, est soumise à une condition suspensive, il en résulte que lorsque la condition se réalise, la transmission remonte au jour de l'acte ; qu'elle a donc pour objet les meubles ou immeubles tels qu'ils étaient à ce moment et non pas à l'époque du partage.

« Que c'est donc là une déduction logique du principe de la condition suspensive et de sa rétroactivité ; que c'est donc à bon droit que l'enregistrement pour calculer le quantième du droit proportionnel à percevoir s'est placé au jour de la formation de la société... »

« Attendu, que la Cour de cassation s'est prononcée dans ce sens dans un arrêt du 28 janvier 1895 confirmé par la Chambre civile le 25 novembre 1901.

« Qu'en effet, le droit d'enregistrement prend naissance dans l'acte de société et non dans l'acte de partage qui n'est que l'occasion de la perception d'un droit préexistant. »

Cette règle a été reproduite à nouveau dans ces

dernières années, par le tribunal de Lille le 2 mars 1905 (1), par celui de la Seine le 5 mai 1906 (2) et le 27 janvier 1908 (3), par celui de Sedan enfin, le 9 mars 1909 (4).

La chambre civile de la Cour de cassation a admis une fois de plus assez récemment la même solution dans son arrêt du 22 avril 1909 (5).

La lecture des motifs du jugement de Sedan, qui ont été rédigés d'une manière particulièrement nette et précise permet de constater qu'aujourd'hui encore la jurisprudence et la régie n'ont rien sacrifié de leurs prétentions.

« Attendu, que l'exigibilité du droit proportionnel en fin de société a son principe dans la mutation conditionnelle que contient le pacte social, mais que les effets de cette transmission restent en suspens, tant que dure l'être moral, et qu'elle ne se réalise que si, à la dissolution, les biens apportés par un associé passent sur la tête de son coassocié ; que la transmission s'effectue alors rétroactivement, de telle sorte que, quelles que soient les conventions intervenues en cours où à l'expiration de la société, l'associé approprié des biens qu'il n'avait pas apportés est réputé les avoir acquis de son coassocié

(1) *R. P.*, 11020.

(2) *R. E.*, 4211 ; *R. P.*, 11256.

(3) *R. P.*, 11654.

(4) *R. E.*, 4888 ; *R. P.*, 11912 ; *J. E.*, 27883.

(5) *J. E.*, 27700 ; *R. P.*, 11927 ; *R. E.*, 4809 ; *J. Soc.*, N° 1881, 1909, p. 395.

par l'acte de constitution ; que c'est l'acte de constitution qui devient ainsi le titre de la mutation, et que c'est en vertu de ses dispositions que le droit proportionnel est exigible ; qu'il s'ensuit qu'il faut régler la perception comme si, au lieu d'avoir été conditionnelle, la cession avait été dès l'origine pure et simple et liquider le droit proportionnel conformément aux articles 15 et 16 de la loi de frimaire sur la valeur pour laquelle les biens ont été mis en société. »

Quel que soit le nombre des tribunaux auxquels la régie est parvenue à faire admettre son idée touchant la liquidation du droit de mutation, elle n'a pu se concilier leur unanimité.

En faisant même abstraction des décisions des tribunaux de Béthune et de Coulommiers déjà citées ; on peut signaler comme contraires à la théorie de la régie, un jugement du tribunal de Trévoux du 17 janvier 1899 (1), et du tribunal d'Avesnes du 30 avril 1903 (2).

Il est curieux de constater que la décision de ce dernier tribunal est précisément opposée à une autre solution rendue par le même tribunal le 16 mars 1899 ; tout en répudiant son jugement antérieur, le juge d'Avesnes fait le procès de la théorie

(1) *R. E.*, 2029 ; *J. Soc.*, 758, 1899, p. 442.

(2) *R. E.*, 3358 ; *J. Soc.*, 1315, 1904, p. 72 ; *Rev. Not.*, 11794 ; *R. P.*, 10.596 ; *J. E.*, 26.670 ; *J. Not.*, 1903, p. 746.

de la cession conditionnelle dont il signale les conséquences et les impossibilités juridiques et matérielles. Cette décision qui paraît particulièrement bien motivée conclut en ces termes : « Attendu que dans ces conditions, il est impossible de donner à la convention une date autre que celle du jour où l'accord des volontés s'est produit pour la former, c'est-à-dire, en l'espèce du jour de licitation ; que pour justifier la perception à cette date du droit de mutation, il suffit de supposer que malgré la mise en société, l'associé est resté purement et simplement propriétaire de son apport jusqu'au jour où il a été attribué à un autre associé ; qu'en effet, bien que la société soit devenue propriétaire de tous les apports, suivant le droit actuel, la régie n'entend pas, ce qu'elle pourrait prétendre, percevoir le droit de mutation sur le montant total des biens sociaux que le partage attribue à l'un des associés, y compris l'apport fait par lui et est devenu bien social. »

Le tribunal de Montbrison le 11 juin 1904 (1) a aussi décidé de liquider le droit sur la valeur du bien lors du partage : « la loi fiscale, en effet, dit M. Houpin (2), a établi le droit de mutation dont sont passibles les ventes et équipollents sur le prix. En l'espèce ce prix a été fixé par voie d'adjudication

(1) *R. E.*, 3794; *R. P.*, 10839; *J. Soc.*, 1471, 1905, p. 319.

(2) *J. Soc.*, 1471, 1905, p. 319.

judiciaire ; sa détermination échappe donc à tout soupçon de fraude. D'autre part l'apporteur primitif n'a évalué son apport lors de la mise en société qu'à l'égard de l'être moral. A supposer qu'il ait à ce moment promis conditionnellement de vendre l'immeuble à son coassocié, le prix de la cession n'a pas été fixé à ce moment. L'adjudication seule l'a déterminé ; c'est donc à bon droit qu'elle a servi de base à la perception. »

Les quelques solutions que nous venons d'enregistrer permettent de constater que la régie n'a pas encore pu attacher tous les tribunaux à sa doctrine ; elle ne tardera guère pourtant à atteindre ce but.

Si l'arrêt des chambres réunies du 22 décembre 1904 ne s'est pas prononcé sur la question de la liquidation du droit de mutation, il n'en a pas moins admis le système de la cession conditionnelle et celui-ci ne comporte qu'un seul mode de liquidation celui qui a été adopté par l'administration de l'enregistrement et qui se base sur la valeur des biens au jour de l'apport.

Malgré la parfaite inutilité de ses efforts, la doctrine continue à lutter.

Elle signale notamment deux inconséquences dans la solution de la régie : c'est d'abord que dans les sociétés qui ont la personnalité morale, la rétroactivité de la mutation ne peut remonter au delà de

la dissolution de cette société, attendu que l'indivision entre associés commence seulement alors ; ce serait donc sur la valeur du bien à cette seule époque qu'il y aurait lieu de liquider le droit.

Mais en admettant d'autre part que l'attribution rétroagisse au jour de la mise en société, le droit devant être en principe, dans les ventes, assis sur le prix, seule la valeur au jour de la réalisation de la transmission pourrait être prise pour base de cet impôt (1).

La jurisprudence s'en tient cependant à la solution exposée dans l'arrêt du 28 janvier 1895, et elle ne fait aucune différence à ce sujet entre le cas où la société a la personnalité morale, et le cas où on ne la lui reconnaît pas. Elle a en effet statué dans le même sens dans ces deux hypothèses notamment par un jugement du tribunal d'Evreux du 31 janvier 1905 (2).

Lorsqu'à la dissolution d'une société, y est-il décidé, un immeuble est passé sur la tête d'un associé autre que l'apporteur et a fait ainsi l'objet d'une mutation, c'est la valeur de cet immeuble au jour de la mise en société qui doit servir de base à la liquidation du droit de mutation, sans qu'il y ait à cet égard de distinction à faire entre les sociétés civiles et les sociétés commerciales.

(1) *J. Soc.*, 804, 1900, p. 49 et s. — BINET, *Rev. critique*, 1901, p. 265 et suiv.

(2) *R. P.*, 11061 ; *R. E.*, 3810 ; *J. Soc.*, 1505, 1905, p. 522.

Il n'y a pas davantage à distinguer entre le cas où l'attribution du bien à lieu au cours de la société ou si elle est postérieure à sa dissolution ou même à la fin de sa liquidation (1). Le moment auquel se fait cette attribution importe peu, attendu que la loi fiscale qui ne voit dans l'apport en société qu'une mutation s'opérant sous condition suspensive, d'après la régie, et qui considère l'apporteur comme restant propriétaire de son bien, nie fictivement l'existence de la société ou tout au moins l'ignore. Sa dissolution ou sa liquidation ne modifient donc pas la situation à cet égard ; une fois la condition réalisée et quelle que soit l'époque de cette réalisation, la mutation conditionnelle s'opère toujours, et le droit se liquide sur la valeur du bien au jour de l'apport, Il n'est pas nécessaire de faire intervenir dans cette démonstration l'idée de la personnalité morale ; bien au contraire si cette règle que l'être moral subsiste après la dissolution et pour les besoins de la liquidation, peut servir à expliquer la solution suivant laquelle le droit est exigible et se liquide au jour de l'apport, au cas où l'attribution s'opère après la dissolution, la même règle conduirait plutôt à un résultat opposé pour le cas d'attribution faite après la fin de la liquida-

(1) WAHL, *Tr. du rég. fisc. des Soc.*, I, 1083 et notes ; Note sous Seine, 18 janvier 1901 ; S., 04, 2, 181.

tion, c'est-à-dire après l'anéantissement de l'être moral.

Si l'on assimile, en effet, en raison de la persistance de cette personnalité, une attribution après la dissolution à une attribution faite pendant la durée de la société, on ne peut admettre un semblable résultat pour une attribution s'opérant après la fin de la liquidation, après que l'être moral n'existe plus.

Et pourtant, nous l'avons vu, la même règle doit s'appliquer aux deux situations ; il vaut donc mieux renoncer à faire intervenir dans la question l'idée de la personnalité morale ; le tribunal de la Seine le 18 janvier 1901 (1) y a sans doute eu recours pour décider que le droit de mutation était exigible en cas d'attribution pendant la liquidation et après la dissolution de la société.

Mais un tel argument est inutile puisque l'exigibilité du droit de mutation repose sur un motif indépendant de la personnalité des sociétés.

Il est en outre dangereux, car il conduirait à une solution opposée pour le cas où il s'agirait d'une société dont la personnalité morale ne survit pas à sa dissolution, ainsi que le prétend la jurisprudence pour les sociétés civiles, à plus forte raison pour le cas où il s'agirait de sociétés comme les associations

(1) S., 04, 2, 181 ; *J. Soc.*, 1141, 1902, p. 278 ; *R. E.*, 2643 ; *R. P.*, 10122.

en participation qui n'ont pas de personnalité morale.

Augmentation de valeur.

Lorsqu'un bien apporté en société a pendant la durée de l'être moral reçu un accroissement de valeur dû à des causes purement naturelles et indépendantes du fait de la société, on doit le considérer comme appartenant à l'auteur de l'apport et comme compris dans le prix de la vente : le droit de mutation se liquidera donc sur la valeur du bien au jour de l'apport.

Quand au contraire, la plus value provient de la collaboration commune ou de constructions et d'impenses faites par la société, elle constitue une valeur indivise entre ces associés, au même titre que les autres acquêts sociaux. L'associé, attributaire de ce bien qu'il n'a pas apporté a le droit de prélever sur cette plus value sa quote part, et ne doit payer le droit que sur les parts acquises par lui de ses coassociés (1).

C'est ce qui résulte d'un arrêt de cassation du 8 novembre 1864 (2) où il est décidé que le droit proportionnel de mutation se liquide sur la valeur d'un immeuble apporté en société, mais en tenant

(1) MAGUÉRO, T. A, V^o Soc., 315, B. — GARNIER, V^o Soc., 280, I; Dict. réduct., V^o Soc., 972. — WAHL, Tr. du rég. fisc. des Soc, I, N^o 1082.

(2) S. 65, 1, 137; D. P., 64, 1. 473; Rev. Not., 1201; R. P., 2000.

compte de la part de l'attributaire dans la plus value apportée à l'immeuble au cours de la société.

Lorsqu'il s'agit d'un fonds de commerce, le droit de mutation est exigible sur la valeur de ce fonds au jour de l'apport. L'accroissement de valeur, dont le fonds pourrait être l'objet au cours de la société, est d'ailleurs présumé provenir de l'industrie des associés, ou de dépenses de la société. Il forme par conséquent un acquêt social et l'attributaire de fonds n'est passible du droit de mutation que sur les parts acquises.

Ainsi le décide un jugement du tribunal de la Seine du 5 mai 1906 (1).

Diminution de valeur.

Nous avons vu plus haut que malgré la diminution de valeur subie par le bien apporté, ce n'en était pas moins cette valeur au jour de la mise en société qui devait être prise pour base de la liquidation du droit de mutation.

Cette règle de perception ne saurait d'ailleurs être absolue, elle ne peut être directement applicable que lorsqu'on se trouve en présence d'un corps certain tel qu'un immeuble qui subsiste intégralement lors de la dissolution de la société bien que sa valeur ait pu diminuer au cours de celle-ci.

(1) *R. E.*, 4211; *R. P.*, 11256; *J. Soc.*, 1707, 1907, p. 470.

Mais s'il s'agit de marchandises neuves ou de toutes autres choses fongibles apportées en société et remplacées pendant sa durée, la situation n'est plus la même.

Quelques-unes des décisions de la jurisprudence sur cette matière admettent qu'il y a lieu de faire abstraction de celles qui sont disparues au cours de la société : les marchandises qui existent au jour de la dissolution sont sans doute censées représenter celles qui ont été apportées ; elles ne peuvent cependant le faire que dans la mesure où elles existent et dès lors, si elles sont en quantité moindre, l'impôt de mutation ne sera plus exigible sur la valeur originàire, mais sur celle en rapport avec la quantité de marchandises réellement existantes au jour de la dissolution.

Il en est ainsi en matière de fonds de commerce ; si dans ce cas la rétroactivité s'opère pour la clientèle dont la valeur doit par suite être appréciée au jour de l'apport, le droit doit se liquider au contraire quant aux marchandises sur celles qui subsistent en nature au jour de la dissolution. Celles-là seules doivent être assujetties à l'impôt comme représentant celles qui avaient été apportées sans qu'il y ait à tenir compte de la différence de valeur qui pourrait s'être produite. C'est ainsi qu'une partie des marchandises dépendant d'un fonds de commerce ayant été apportées en société, le tri-

bunal de la Seine a décidé le 21 avril 1893(1) que l'impôt ne pouvait être exigé que sur le surplus.

Le même tribunal a reproduit cette solution dans son jugement du 18 janvier 1901 (2).

Admettre une rétroactivité qui s'opère en ce qui concerne la clientèle, mais non pour les marchandises est une décision qui à première vue paraît contradictoire.

La Revue de l'Enregistrement (3) reconnaît, sans doute, qu'on pourrait peut-être en fournir la justification en analysant la cession des marchandises « en autant de cessions partielles qu'il y a de groupes distincts d'objets. Si l'un ou plusieurs de ces groupes d'objets périssent, la vente ne subsiste que pour le surplus même en cas de la réalisation de la condition, c'est donc sur la valeur des objets subsistant seuls ou de ceux qui ont été substitués aux marchandises originaires, que le droit proportionnel est exigible, puisque ce sont ces objets seuls qui sont rétroactivement transmis. »

La solution n'en semble pourtant pas moins étrange, attendu que le motif sur lequel se fondait la jurisprudence devait conduire plutôt à un résultat opposé.

S'appuyant sur ce que les marchandises apportées

(1) *R. E.*, 486; *J. E.*, 24407 § 31.

(2) *S.* 04, 2, 181; *R. P.* 10122; *R. E.* 2643; *J. Soc.*, 1141, 1902, p. 278.

(3) *R. E.*, 2643.

en société ayant disparu au cours de celle-ci, n'ont pu être cédées même fictivement à l'attributaire du fonds de commerce, elle aurait dû admettre la même solution pour les autres éléments du fonds dont la consistance, chacun dans une proportion différente pourtant, change aussi au cours de la société. Le matériel généralement subit des modifications plus ou moins grandes ; l'achalandage se modifie, les clients n'étant pas toujours les mêmes qu'au moment de l'apport.

Le droit au bail lui-même, bien que le fait soit plutôt rare, ne reste pas toujours ce qu'il était au moment de la constitution de la société.

Il est donc difficile de s'expliquer pourquoi la jurisprudence a vu une telle différence entre les divers éléments du fonds de commerce, et ne leur a pas appliqué la même règle pour la perception du droit.

Pour les marchandises d'ailleurs, il eut été beaucoup plus juridique d'exempter du droit de mutation l'attribution qui en est faite à un associé. On ne peut soutenir que les marchandises récemment achetées sont subrogées à celles antérieurement vendues ; aucune loi ne proclame cette subrogation ; elles forment bien plutôt des acquêts sociaux dont l'attribution, ne semble pouvoir être frappée que d'un droit de partage (1).

(1) WAHL, *Trad. du rég. fisc. des Soc.*, I, N° 1086.

« Ces objets, dit M. Wahl (1) ont toujours appartenu à la société, leur attribution est l'attribution d'un objet qui n'a jamais fait partie d'un apport. Elle n'est passible comme celle des autres objets sociaux que du droit de partage. »

La jurisprudence (2) cependant considère ces marchandises comme représentant jusqu'à dû concurrence celles qui ont été vendues ou comme le dit le tribunal de la Seine dans son jugement du 18 janvier 1901 comme « ayant juridiquement pris la place » des objets disparus. Peut-être veut-elle dans ces mots et par cette phrase rappeler que pour elle « le fonds de commerce constitue une universalité juridique, où se fondent tous les éléments qui le composent, et où, par conséquent, les marchandises ne constituent pas un élément distinct ? »

Mais il est singulier qu'en défendant une telle théorie, la jurisprudence ait admis la conclusion que nous venons de signaler, c'est-à-dire la perception du droit sur la valeur des marchandises subsistant au moment de l'attribution ; le système de l'universalité juridique conduit au contraire

(1) W^{ahl}, note sous Seine, 18 janv. 1901 ; S. 04, 2, 181.

(2) Seine, 17 mars 1894 ; *R. P.*, 8317 ; *J. E.*, 24407 § 31 ; Seine, 29 octobre 1897 ; *R. P.*, 9193 ; Lille, 8 décembre 1898 ; *R. E.*, 1986 ; *J. des Soc.*, 703, 1899, p. 273 ; Lille, 28 juin 1900 ; S. 02, 2, 183 ; *R. E.*, 2500 ; *J. Soc.*, 917, 1900, p. 502 ; Cognac, 12 août 1902 ; *R. E.*, 3504 ; *J. E.*, 26395 ; *J. N.*, 27366 ; Lille, 2 mars 1905 ; *R. P.*, 11020.

a reconnaître que l'impôt doit être perçu sur les marchandises, telles qu'elles existaient au jour de l'apport. Le fonds de commerce apporté constituait un objet unique et indivisible continuant à subsister au cours de la société; et c'est cet objet unique qui est attribué à la dissolution; l'effet rétroactif s'opère donc pour ce fonds de commerce et son attribution donne ouverture à un droit liquidé sur sa valeur au jour de sa mise en société.

C'est la solution admise par le tribunal de la Seine dans son jugement précité du 18 janvier 1901; il y a lieu de s'étonner que le tribunal ne l'ait pas étendue aux marchandises qui juridiquement ne se séparent pas du fonds, et qu'elle ait créé à leur profit une exception aussi peu fondée en droit.

« Même en repoussant la théorie de l'universalité juridique, fait remarquer M. Wahl (1) on est amené à la même solution; le fonds de commerce est indivisible dans la pensée des parties, et c'est dans son ensemble qu'il a été mis en société; la loi fiscale, d'autre part, proclame au point de vue du droit de mutation, cette indivisibilité, puisqu'elle veut que l'impôt soit perçu sur tous les éléments qui le composent (L. 28 février 1872 article 7 et 8).

Le droit de mutation dû sur l'attribution de l'apport ne peut donc être perçu que sur tous ces

(1) WAHL, Note sous Seine, 18 janv. 1901; S., 04, 2, 181.

éléments. Il ne faut pas oublier au surplus que d'après la jurisprudence et en vertu de la rétroactivité de la condition accomplie, l'attributaire est réputé avoir acheté de l'apporteur au moment de l'apport, le fonds de commerce apporté. Ce sont donc les marchandises existant à cette époque, qu'il est censé avoir acquises pour un prix égal à la valeur qu'elles avaient alors. Puisqu'on est dans le domaine de la fiction, il faut appliquer la fiction jusqu'au bout » (1).

Au moyen de l'estimation et du détail de ces marchandises faits article par article dans le contrat de société, il serait facile de calculer le droit dû sur cette attribution ; l'accomplissement de cette formalité aurait aussi le sérieux avantage de ne faire percevoir sur elle qu'un droit de 0,50 pour cent (0,625 pour cent) au lieu de 2 pour cent (2,50 pour cent) mais comme il est rare qu'on prenne de telles précautions, qu'on se contente souvent en fait d'une estimation unique en bloc, pour le fonds de commerce apporté en société, la solution que nous venons de défendre, celle de la liquidation du droit sur la valeur des biens au jour de l'apport, est matériellement inapplicable. Bien que cela ait été juridiquement permis par le tribunal de Lille le 28 juin 1900 (2), il est presque toujours

(1) Voir WAHL, *Tr. du rég. fisc. des Soc.*, I, N° 1086.

(2) *R. E.*, 2500; *J. Soc.*, 917, 1900, p. 502; *S.*, 02, 2, 183.

impossible de faire après coup et dans l'acte même contenant l'attribution, le détail et l'estimation des marchandises apportées en société, la dissolution étant souvent séparée par un trop grand nombre d'années de la constitution des sociétés.

Pour le calcul du droit de soulte ou du droit d'échange, c'est aussi au moment de l'apport du bien et non au jour de son attribution qu'il faut se placer. Le tribunal de Marseille dans un jugement du 22 janvier 1885 (1) s'est prononcé dans ce sens sans d'ailleurs indiquer les raisons motivant sa décision.

(1) *J. E.*, 22491; *J. N.*, 23559.

CHAPITRE III

De l'attribution des apports indivis. Exigibilité du droit de mutation.

§ I. — *Apports indivis inégalement répartis.*

Quand il s'agit de constituer une société, le cas le plus fréquent est celui où les associés font chacun à la société un apport séparé, l'un de son immeuble, l'autre de son fonds de commerce, un troisième de son industrie ; il arrive parfois pourtant que les personnes qui forment entre elles une société, se trouvent déjà quant à certains biens en indivision et qu'elles apportent toutes ensemble, à la société nouvellement formée, des biens qu'elle possèdent par indivis.

Cette situation se rencontre fréquemment dans les sociétés civiles formées par des héritiers pour la vente d'immeubles provenant d'une succession ; on la trouve aussi dans les sociétés commerciales, notamment quand plusieurs individus achètent ensemble un immeuble pour servir à l'exploitation d'un fonds de commerce et l'apportent à la nouvelle société qu'ils vont constituer.

Aucune difficulté ne se présente au sujet de la

perception du droit sur ces apports ; il est évident que s'ils sont purs et simples, le droit de 0,25 pour cent sera seul dû.

Mais une question bien autrement difficile à résoudre se soulève lors du partage !

Lorsque des biens indivis entre les associés ont été apportés par eux en société, le droit de mutation est-il dû, si le partage, fait sans soule ni retour à sa charge, attribue à l'un des associés la totalité des immeubles indivis, tandis que ses coassociés sont lotis avec des biens acquis par la société ? En d'autres termes, la règle d'après laquelle le droit de mutation est dû lorsque des biens apportés par un associé sont attribués par le partage à un de ses coassociés, s'applique-t-elle lorsque des biens indivis ont été apportés en société, et faut-il, pour échapper au droit proportionnel, que les biens indivis soient attribués à chacun de ceux qui les ont apportés dans la proportion de ses droits de copropriété ?

I. — *Historique.*

A la question ainsi posée, la doctrine, la régie et la jurisprudence n'ont pas répondu de la même façon.

L'administration de l'Enregistrement, après quelques hésitations, s'est décidée à appliquer même dans ce cas la règle formulée par elle sur l'exigibilité du droit de mutation en cas d'attribution d'un bien

à un associé autre que l'apporteur ; elle a vu d'ailleurs sa solution confirmée à maintes reprises par la jurisprudence.

La régie a d'abord par une délibération du 6 mars 1837 acquiescé à un jugement du tribunal de la Seine (1) aux termes duquel lorsque deux associés ont apporté, au moment de la formation d'une société industrielle un immeuble indivis entre eux, et que par le partage de la société cet immeuble est attribué en totalité, sans soulte ni retour à l'un des associés, à l'effet de le remplir de ses droits, ce partage est passible non du droit de soulte sur la valeur de la moitié de l'immeuble, mais du droit de partage.

Elle n'a d'ailleurs guère tardé à modifier son opinion sur ce point, et la Cour de cassation appelée à son tour à se prononcer sur la question se déclara de l'avis de l'administration en annulant le 14 avril 1847 (2) un jugement du tribunal de Marseille du 23 juillet 1844 qui avait suivi la doctrine du jugement de la Seine du 18 mars 1836.

Deux personnes possédaient indivisément une usine évaluée 85.000 francs comme leur provenant d'une ancienne société dont elles avaient fait partie. Cette société ayant été dissoute, les deux copropriétaires en formèrent une nouvelle à laquelle

(1) DALLOZ, V^o Enreg., N^o 3590.

(2) S. 47, 1, 378 ; D. P., 47, 1, 321 ; J. E., 14224 ; J. N., 13017 ; Inst., 1796 § 23.

ils apportaient l'immeuble indivis d'une valeur de 85.000 francs et une somme de 115.000 en numéraire. A la dissolution de cette dernière société il fut procédé au partage des biens et l'un des associés se vit attribuer l'immeuble entier, l'autre 60.000 francs en espèces.

La Cour jugea dans le sens de l'exigibilité du droit : « Attendu que si, à la suite de la dissolution et de la liquidation de la société, la propriété de l'immeuble est attribuée à un associé autre que l'ancien propriétaire, la mutation définitive arrivant et nul droit proportionnel n'ayant encore été acquitté, on doit le payer à raison de cette mutation ; qu'il doit en être de même pour le cas où, au lieu de la transmission de l'immeuble tout entier à un associé autre que celui qui l'a apporté dans la société, la mutation ne s'opère qu'à raison de la moitié ou de toute autre partie de l'immeuble, avec cette seule différence que le droit proportionnel n'est dû que pour la part ou portion qui appartient à l'ancien propriétaire. »

Le 21 février 1853 (1), la Cour de cassation maintint la doctrine de l'arrêt de 1847 en rejetant le pourvoi formé contre un jugement du tribunal de Belfort du 5 décembre 1849 (2).

(1) S., 53, 1, 206 ; D. P., 53, 1, 52 ; J. E., 15611 ; J. N., 14896 ; Inst 1967, § 8.

(2) J. E., 14869.

Elle a confirmé sa jurisprudence en décidant que, lorsque trois personnes ont acquis un immeuble conjointement et par tiers, l'acte de partage d'une société de fait ayant existé entre elles qui attribue la totalité de l'immeuble à deux des acquéreurs primitifs, donne ouverture au droit de vente sur la part du troisième, alors même que celui-ci aurait été rempli de ses droits au moyen d'autres valeurs également indivises dépendant de la société.

« Attendu, y lit-on, que si par la liquidation de la société, la propriété de l'immeuble est attribuée à une autre personne que celle qui l'a apporté, il s'opère alors une mutation à raison de laquelle un droit proportionnel doit être perçu.

» Attendu qu'il doit en être de même lorsqu'un immeuble a été apporté à la société par deux ou plusieurs associés qui le possédaient indivisément ; que si cet immeuble est attribué par la liquidation à un seul de ces associés, il s'opère à son profit une transmission des portions de l'immeuble excédant celle dont il était propriétaire par indivis et qu'il doit être perçu un droit proportionnel à raison de cette transmission. »

En 1879 encore la chambre civile de la Cour de cassation ne manqua pas de reproduire une fois de plus la doctrine par elle admise et rejetant le pourvoi formé contre un jugement du tribunal de Lyon du 31 mai 1877 déclara que, lorsque trois

personnes, ayant acquis un immeuble conjointement et par tiers le font entrer dans une société constituée entre elles et que par le partage, l'immeuble est attribué en totalité à deux des acquéreurs primitifs, cette attribution donne ouverture au droit de vente sur la part du troisième, alors même que celui-ci aurait été rempli de ses droits au moyen d'autres valeurs acquises au cours de l'association.

« Attendu, est-il dit dans l'arrêt du 24 décembre 1879 (1), que ces règles (de perception de l'arrêt de 1842) sont applicables qu'il s'agisse d'un immeuble apporté tout en entier dans la société par un seul des associés, puis transmis par l'effet du partage à un ou plusieurs associés autres que l'ancien propriétaire, soit qu'il s'agisse seulement d'une part indivise dans un immeuble apporté conjointement par plusieurs associés qui en étaient copropriétaires, lorsque cette part indivise est ensuite attribuée par le partage à un ou plusieurs des associés autres que celui à qui elle avait précédemment appartenu. »

Les tribunaux à leur tour reproduisirent dans leurs jugements, les arguments de la Cour de cassation, et décidèrent comme elle de percevoir le droit de mutation même au cas d'attribution à un associé d'un bien apporté indivisément par lui et par d'au-

(1) S., 80, 1, 225; D. P., 80, 1, 182; J. E., 21216; J. N., 22249; *Rev. Not.*, 6090; *R. P.*, 5422; *Inst.*, 2637, § 2.

tres, mais de le percevoir seulement sur les parts acquises par l'attributaire.

Le tribunal de la Réole pourtant, dans son jugement du 6 août 1890 (1) a adopté la solution contraire, et rejeté la réclamation du droit de mutation produite à propos de l'attribution intégrale à un associé d'un immeuble apporté en société par cet associé et une autre personne.

Ce jugement, très fortement motivé, n'a pas été déféré par la régie à la censure de la Cour suprême; un commentateur en a donné comme raison qu'elle n'ignorait pas « qu'elle allait au devant d'un échec certain. »

L'administration, il est vrai, a répondu à cette allégation, en disant que si elle n'avait pas jugé à propos, pour des motifs d'opportunité, de frapper ce jugement d'un pourvoi, elle n'en avait cependant pas accepté la doctrine; que pour le prouver, il suffisait notamment de faire remarquer que postérieurement elle n'avait pas hésité à porter la question devant le tribunal de Valenciennes, et que ce tribunal dans son jugement du 25 mai 1892 comme la Cour elle-même dans son arrêt du 28 janvier 1895 avaient reproduit une fois de plus la solution des arrêts de 1847, de 1853 et de 1879.

Le 28 janvier 1895, en effet, dans l'affaire étudiée

(1) *J. E.*, 23638; *J. N.*, 24929.

plus haut (1), la Cour de cassation avait encore décidé que si un immeuble avait été apporté indivisément en société par plusieurs associés, celui d'entre eux qui outre sa part indivise recevait la part indivise d'un coassocié, devait les droits de mutation à titre onéreux sur cette dernière, alors même qu'il avait acquis la part sociale tout entière de son coassocié et payer le droit de cession sur cette part.

La question paraissait donc à cette époque parfaitement tranchée ; les prétentions de la régie s'étaient vues confirmées à plusieurs reprises par la jurisprudence de la Cour suprême, et l'administration se trouvait à couvert derrière cette haute autorité. Il ne semblait même pas qu'on put oser proposer une solution différente de celle qui avait été consacrée.

Et pourtant la doctrine avec une rare unanimité rejetait la théorie de la jurisprudence, et l'on aurait difficilement trouvé, comme le dit M. Wahl (2), « une question de droit fiscal, présentant entre la jurisprudence et la doctrine un désaccord aussi net, que celle de savoir si le droit de mutation est dû sur l'attribution faite à l'un des associés, de l'immeuble indivisément apporté par tous les associés. »

Les auteurs prétendaient en effet que si dans quel-

(1) V. *supra*, p. 274.

(2) Note sous Cass., 3 juill. 1899 ; S., 00, 1, 149.

ques cas particuliers où la totalité d'un apport fait indivisément, est attribuée en fin de société à un seul des apporteurs, la Cour de cassation avait accordé à la régie le droit de mutation, c'est qu'il lui paraissait que cette attribution couvrait en réalité une véritable cession faite à prix d'argent, et que ces arrêts en somme étaient loin d'avoir l'autorité doctrinale et absolue que l'administration leur prêtait.

Le jugement du tribunal de Lyon du 31 mai 1877 au sujet duquel est intervenu en l'approuvant l'arrêt du 24 décembre 1879 porte en termes exprès :

« Attendu que l'acte du... a eu pour résultat de faire passer définitivement à MM. V. et L... la propriété du tiers de l'usine qui appartenait à M. M...; que cette mutation, si elle s'était opérée directement aurait donné lieu à la perception d'un droit proportionnel dont le paiement ne saurait être évité, parce qu'elle a eu lieu par l'intermédiaire d'une société d'une existence douteuse, mais dans tous les cas définitivement dissoute aujourd'hui... (1) »

Dans l'espèce de ce jugement, trois copropriétaires indivis d'un immeuble, afin de justifier l'attribution de cet immeuble à deux d'entre eux, remplissaient le troisième de ses droits au moyen d'espèces et de marchandises dépendant d'une société

(1) *J. E.*, 21216.

de fait qu'ils prétendaient avoir existé entre eux ; l'origine de l'indivision du numéraire et des choses fongibles n'était rien moins que démontrée. Et l'on ne doit pas s'étonner que dans ces conditions, la Cour n'ait pas voulu accorder le caractère déclaratif à une opération qui avait paru, non sans raison, au juge du fait, cacher une véritable mutation opérée à prix d'argent par l'intermédiaire d'une société d'une existence douteuse.

Le jugement de la Réole du 6 août 1890, précité, fait en effet remarquer que l'arrêt de 1879 n'apporte aucun appui sérieux à la thèse de la régie « parce qu'il s'agissait alors d'une société de fait dont l'existence avait même été déclarée douteuse par le tribunal de Lyon et dont il n'avait été nullement question dans l'acte d'acquisition » ; enfin et surtout parce que la totalité de l'immeuble avait été attribuée indivisément à deux des acquéreurs primitifs, de sorte que l'indivision n'avait pas cessé d'exister et que l'acte intervenu était qualifié vente et non partage.

Les arrêts des 14 avril 1847 et 21 février 1853 ont été rendus dans des circonstances analogues où la cession à prix d'argent était à peu prouvée.

Dans l'arrêt du 28 janvier 1895, la Cour a décidé qu'un des propriétaires indivis de l'immeuble apporté en société, s'étant retiré au cours de celle-ci, l'attribution de sa part à ses coassociés, avait fait

l'objet d'une mutation de sa tête sur celle des coassociés.

A en croire certains auteurs, la question de l'exigibilité du droit de mutation sur l'attribution intégrale à un associé d'un bien apporté par lui et ses coassociés restait donc entière et la régie ne pouvait invoquer à l'appui de sa thèse les décisions rendues sur ce point par la jurisprudence.

Mais l'occasion depuis si longtemps attendue ne tarda guère à se présenter à propos d'une société sérieuse et dont l'existence était établie à l'égard de l'administration de l'enregistrement ; l'immeuble apporté par indivis avait supporté lors de l'ouverture de la succession qui avait donné naissance à l'indivision, le droit proportionnel pour la mutation qui s'était effectuée alors de la tête du défunt sur celle de l'attributaire désigné par le partage ; les copartageants non attributaires de l'immeuble apporté avaient reçu des valeurs acquises en commun et dont le caractère indivis était par conséquent certain.

La question se présentait donc dans son jour le plus favorable, tous les éléments qui pouvaient servir à la résoudre s'y trouvant réunis.

Le 1^{er} août 1885, les trois frères Ternynck avaient formé entre eux une société en nom collectif pour la fabrication des tissus, en s'engageant à fournir chacun pour un tiers tous les fonds qui seraient

jugés nécessaires pour la bonne marche des affaires sociales.

L'acte de partage du 8 mai 1896 constata que cet apport-espèces s'était pour la durée de la société élevé à la somme de 600.000 pour chacun des associés, soit 1.800.000 pour les trois.

Par un autre acte du 27 juillet 1887, les frères Ternynck avaient apporté en société divers immeubles d'une valeur de 738.563 fr. 25 qui leur appartenaient conjointement et indivisément chacun pour un tiers pour les avoir recueillis dans la succession de leur père décédé le 13 mars 1887.

Par l'acte du 8 mai 1896, les associés déclarèrent dissoute la société formée entre eux et procédèrent au partage du fonds social.

Celui-ci comprenait :

1 ^o Les immeubles apportés conjointement dont la valeur était réduite au jour de la dissolution par suite de ventes consenties pendant la durée de la société, à la somme de	680.238 52
2 ^o Des immeubles, acquêts, marchandises, mobiliers et créances pour	3.533.532 88
Soit au total pour l'actif brut	4.213.771 40
Le passif une fois déduit.	<u>746.312 25</u>
Il restait net à partager	3.457.458 15
Soit pour chacun des copartageants 1/3	1.155.819 71

M. Edmond Ternynck fut déclaré seul attributaire des immeubles qui comprenaient notamment ceux apportés par ses frères et lui indivisément à la société, et encore subsistants,

Pour une valeur de 680.238 52

Le receveur s'empresse de percevoir

à 4 % sur les deux tiers de cette

valeur $\frac{2}{3}$ 453.492 35

Un droit qui s'est élevé en

principal à 18.140

Et en décime à 4.535

Soit au total à 22.675

Par une assignation du 22 juillet 1896, les frères Ternynck réclamèrent à la régie la restitution de cette somme ; ils posaient par le même acte des conclusions subsidiaires tendant au cas où leur demande principale ayant pour objet la restitution de la somme de 22.675 serait repoussée, à ce qu'il leur fût au moins restitué celle de 850 fr. 27 perçue en trop par double emploi sur l'acte de partage précité ; le droit de 0 fr. 15 % ayant été acquitté même sur les valeurs déjà du droit de licitation entre héritiers de 4 %.

Dans son mémoire en réponse du 25 janvier 1897, l'administration s'opposait à la demande principale, mais elle acquiescait à la demande subsidiaire.

L'affaire étant venue devant le tribunal de Lille,

celui-ci rendit le 6 mai 1897 (1) un jugement par lequel il condamnait la régie à restituer la somme de 21.814 fr. 73 indûment perçue pour droit de mutation et lui accordait au surplus acte de son offre de payer la somme de 850 fr. 27.

« Attendu que s'il est certain que l'attribution d'un immeuble social à un associé autre que celui qui l'avait apporté donne ouverture à un droit de mutation laissé en suspens lors de l'apport en société il n'en saurait être de même lorsque l'immeuble apporté indivisément par tous les associés est attribué à un seul d'entre eux.

» Qu'en effet, l'attribution de la totalité des immeubles indivis à l'un de ceux qui les ont apportés, n'est pas le résultat d'une cession passible d'un droit de mutation,^f mais d'un partage qui, rétroagissant au cour de la succession, confirme les droits de l'héritier sur les biens compris dans son lot et anéantit les droits de ses cohéritiers sur ces mêmes biens conformément à l'article 883 du Code civil.

» Attendu qu'on voudrait vainement voir dans le partage une cession réciproque que se feraient les cohéritiers ; que cette prétention serait contraire au principe traditionnel en vertu duquel « le mort saisit le vif » (article 724 du C. c.).

» Attendu d'un autre côté que la réunion dans un

(1) S., 00, 1, 149 ; D., 99, 2, 260 ; J. N., 26687 ; J. Not., 99, p. 133 ; J. E., 25292 ; R. E., 1448.

même partage de biens indivis, pour causes différentes, n'est défendue par aucune loi, et que, pour apprécier ce partage, il y a lieu de voir l'opération dans son ensemble, sans rechercher si chaque lot contient une quantité égale de biens des diverses origines.

» Qu'il était donc loisible aux frères Ternynck d'ajouter aux biens sociaux des biens dépendant de la succession de leur père et de mettre ces derniers biens dans un même lot sans qu'il y eut lieu à soulte ;

» Que c'est ce qui s'est produit dans l'espèce ; que les valeurs indivises entre les frères Ternynck, qu'elles provinssent de leur société ou de l'hérédité paternelle, ont été réunies et que dans ces conditions, le droit de mutation perçue n'était pas dû. »

Le jugement de Lille avait reçu l'approbation de l'unanimité de la doctrine, mais la régie ne voulait pas de si tôt renoncer à ses prétentions ; elle se pourvut donc en cassation contre cette solution et conformément à ses conclusions, la chambre civile par arrêt du 3 juillet 1899 cassa le jugement précité (1).

Rappelant d'abord les principes admis par les arrêts précédents sur la théorie de la mutation conditionnelle, et reproduisant d'ailleurs presque mot pour mot celui du 27 juin 1882, la Cour poursuit :

(1) S., 00, 1, 149 ; D. P., 00, 1, 9 ; J. E., 25703 ; J. N., 26979 ; J. Not., 1900, p. 329 ; R. P., 9592 ; R. E., 2122 ; Rev. Not., 10347 ; Inst., 3004, § 5.

(Attendu) « que ces règles sont applicables au cas où des immeubles ont été apportés, dans la société, par plusieurs associés qui les possédaient indivisément ; que si ces immeubles sont attribués par le partage à un seul des associés, il s'opère à son profit une transmission des portions des immeubles excédant la part dont il était propriétaire par indivis, et sur lesquelles il doit en conséquence être perçu un droit proportionnel ;

» Attendu en fait, que, par acte authentique du 29 juillet 1887, les trois frères Ternynck avaient apporté dans la société existant entre eux, des immeubles leur appartenant indivisément et provenant de la succession de leur père ; que par l'acte de dissolution de la société, ces immeubles ont été attribués en totalité à Edmond Ternynck ; qu'une mutation s'est ainsi opérée à son profit à raison des deux tiers des immeubles indivis appartenant précédemment à ses deux frères ; que par suite, la régie était bien fondée à percevoir le droit proportionnel pour ces deux tiers. »

Autant les recueils spéciaux de droit fiscal avaient recueilli avec satisfaction le jugement du tribunal de Lille, autant ils s'élevèrent avec force contre l'arrêt de 1899, et tous, à la fin de leurs observations, formulèrent l'espoir que le tribunal de Cambrai devant lequel l'affaire était renvoyée jugeât dans le même sens que celui de Lille, afin que la question put enfin

être posée devant les chambres Réunies de la Cour de cassation.

Cet espoir ne fut pas déçu, car le 22 novembre 1900 (1) le tribunal de Cambrai, rendait un jugement dans lequel il se ralliait à la doctrine de celui de Lille et répudiait celle de la Cour suprême.

Ce jugement est si bien rédigé et si fortement motivé que nous ne pouvons résister au désir de le reproduire malgré sa longueur au moins dans ses grandes lignes.

Le tribunal commence par y établir que l'article 815 du Code civil permettait aux héritiers Ternynck de demeurer dans l'indivision et que la mise en société des immeubles héréditaires indivis n'a pu en changer l'origine ; il poursuit :

« Attendu que les partages des biens meubles et immeubles entre copropriétaires indivis à quelque titre que ce soit, sont soumis au droit fixe ; qu'il suffit de justifier de la copropriété des immeubles partagés et qu'il importe peu que les biens aient une origine différente et proviennent, les uns d'une succession, les autres d'une société, ou encore qu'ils soient répartis inégalement ou même intégralement à un seul des copartageants, si aucune soulte n'a été stipulée ;

(1) D., 1905, 1, 209 ; S. 1906. 1, 97 ; R. E., 2610 ; J. N., 27642 ; J. E., 26838 ; Rev Not , 10706 ; J. du Not , 1901, p. 59 ; J. Soc., 934, 1901, p. 39.

Attendu que si, à la dissolution d'une société, l'attribution dans le partage de l'actif social d'un immeuble à un associé autre que celui qui en avait fait l'apport entraîne justement la perception du droit de mutation, ce résultat est dû à cette circonstance que cette attribution consacre définitivement une translation de propriété et rend désormais sans objet la fiction en vertu de laquelle chacun des associés, bien que son apport constituât en réalité, une vente au profit et pour le compte de la société, était néanmoins censé avoir retenu conditionnellement jusqu'au partage, la propriété de cet apport. »

De ces différents principes, le tribunal tire la conclusion suivante : c'est que la société formée par les frères Ternynck étant après sa dissolution censée n'avoir jamais existé, les immeubles héréditaires se retrouvent à cette époque dans l'indivision, et les trois héritiers sont après comme avant « saisis de plein droit des biens de leur père comme continuateurs de sa personne ; par portions égales et par tête et sans qu'il y ait eu directement ou indirectement aucune translation de propriété. »

Le partage, d'autre part, étant déclaratif, l'administration de l'Enregistrement était d'après le tribunal de Cambrai sans qualité pour percevoir à cette occasion un droit de mutation.

« Attendu qu'il importe peu que le partage

du 8 mai 1896 ait compris à la fois des biens héréditaires et des biens sociaux ; que les frères Ternynck auxquels aucun copartageant étranger n'est venu se joindre, étaient libres de réunir tous ces biens en une masse unique et que celui d'entre eux qui, sans soulte et sans fraude, a reçu dans sa part la totalité des immeubles héréditaires, ne saurait être considéré comme ayant acquis pour les deux tiers, de ses cohéritiers, les portions des immeubles excédant sa part indivise, soit un tiers ; qu'aucune loi ne porte que lorsque des cohéritiers ou copropriétaires procèdent ou font procéder au partage des biens de diverses origines, tous indivis entre eux, ils doivent, relativement à l'administration de l'Enregistrement, être considérés comme ayant fait ou fait faire autant de partages différents qu'il y a d'origines différentes de biens, et, dès lors payer le droit de soulte, sur ce que chacun d'eux a de plus que les autres en biens de telle ou telle catégorie (cass. 10 mars 1844) ; que cette théorie admise par la Cour de cassation, même avant la loi du 18 mai 1850, article 5, en ce qui concerne les biens d'ascendants doit continuer à recevoir son application en toutes matières, notamment lorsqu'un partage, opéré sans soulte, comprend, outre les biens d'une succession, d'autres biens indivis provenant d'une société existant entre les parties. »

Le tribunal de Cambrai jugeant dans le sens de

celui de Lille, déboutait donc l'administration de sa demande mais la direction générale de l'Enregistrement forte de l'appui que lui avait déjà prêté la Cour de cassation dans son arrêt du 3 juillet 1899 lui déféra le jugement de Cambrai ; et la chambre des requêtes admit ce pourvoi le 5 août 1902.

La question depuis si longtemps discutée, allait donc venir devant les chambres réunies pour y être tranchée définitivement ; la doctrine, pressentant l'importance de la décision qui allait être rendue, tenta de nombreux efforts pour ramener la Cour suprême à une exacte observation des faits ; ce fut en vain : la Cour s'obstinant dans sa précédente manière de voir rendit le 22 décembre 1904 (1) toutes chambres réunies, et conformément aux conclusions de M. le Procureur général Baudouin, un arrêt par lequel elle cassait le jugement du tribunal de Cambrai et reconnaissait à la régie le droit de percevoir le droit de mutation dans les circonstances indiquées.

« Attendu que toute mutation de propriété d'immeubles est soumise au droit proportionnel en vertu du principe général déposé dans l'article 4 de la loi du 22 frimaire an VII.

(1) S., 06, I, 97 ; D. P., 05, I, 209 ; R. P., 10898 ; J. E., 26838 ; J. N., 28500-28505 ; R. E., 3747 ; Inst., 3167, § 2 ; Rev. not., 12234 ; Revue critique, 1905, p. 473 ; J. Not., 1905, p. 113 et 125 ; J. Soc., 1415 et 1416, 1905, p. 49.

Attendu que c'est par une disposition favorable édictée dans l'intérêt de la formation des sociétés que l'article 68 paragraphe 3 N^o 4 de ladite loi n'a soumis qu'à un droit fixe les actes de société purs et simples dans lesquels un associé apporte, comme mise sociale, la propriété d'un immeuble ; mais que si, à la mise de la dissolution et de la liquidation de la société, la propriété de cet immeuble est attribuée à un associé autre que l'ancien propriétaire, la mutation définitive étant ainsi réalisée, le principe général doit recevoir son application et le droit proportionnel non encore perçu, doit être acquitté ; qu'il en est de même lorsque l'immeuble a été apporté conjointement par les associés, qui le possédaient indivisément ; que si, en effet, cet immeuble est attribué en totalité par la liquidation à un seul des associés, il s'opère à son profit une transmission de propriété des portions de l'immeuble excédant celle dont il était propriétaire par indivis et qu'il doit être également perçu un droit proportionnel à raison de cette mutation ; que ce qui se passe en pareil cas, est toujours une suite du pacte social et de la volonté qu'a eue chaque associé d'aliéner le bien par lui mis en société dans le cas où, pour une cause quelconque il est attribué à un autre qu'à lui-même et qu'ainsi la transmission de propriété procède nécessairement d'un titre antérieur au partage de la société.

« Et attendu, en fait, qu'il est constaté par le jugement attaqué que les sieurs Edmond, Félix et Henri Ternynck, associés, ont par acte en date du 27 juillet 1887 apporté dans la société un immeuble indivis entre eux par égales parts et qu'aux termes de l'acte liquidatif de la société intervenu le 8 mai 1896, cet immeuble a été attribué en totalité à Edmond Ternynck ;

» Qu'en décidant, dans ces circonstances de fait, que l'acte litigieux devait être affranchi du droit proportionnel et en ordonnant la restitution des sommes payées à titre de droit de mutation, la décision attaquée a violé les dispositions des articles susvisés. — Par ces motifs casse et renvoie devant le tribunal civil de Douai. »

II. — *Appréciation de la solution de la jurisprudence.*

L'arrêt du 22 décembre 1904, fixant d'une manière définitive la règle de perception à observer en cas d'attribution intégrale à un associé d'un bien apporté indivisément par lui et ses coassociés, il n'y a plus à espérer aucun revirement sur ce point ; il est cependant permis d'apprécier la valeur de cette solution.

Il importe de remarquer tout d'abord qu'elle est parfaitement en rapport avec la théorie, admise par la régie et la jurisprudence, de l'apport en

société opérant mutation sous condition suspensive, et que la Cour de cassation ne pouvait sans renier cette doctrine, dispenser du droit de mutation l'attribution intégrale à un associé d'un bien appartenant indivisément à lui et à ses coassociés, et apporté conjointement par eux en société.

Mais quand on admet, comme nous l'avons fait, que l'apport en société n'opère en droit fiscal aucune mutation, et que la transmission, qui résulte de l'attribution des apports par le partage n'a pas d'effet rétroactif, on ne peut alors se ranger à l'avis de la Cour de cassation, car il est certain que l'attribution faite à un seul des associés des biens apportés par tous les associés indivisément, n'est pas passible du droit de mutation, dès lors que les autres associés sont allotis en valeurs sociales. La situation est, en effet, ici la même que si l'acte de société n'était pas intervenu. Il n'y a dès lors dans cette opération qu'un partage où chaque associé est rempli de ses droits au moyen de valeurs indivises. Le partage n'est pas soumis au droit de mutation, mais seulement à un droit qui, de fixe qu'il était est devenu successivement gradué, puis proportionnel ; ce droit très minime puisqu'il n'atteint encore aujourd'hui que le chiffre de 0,25 pour cent n'a aucun rapport avec le droit proportionnel de mutation ; il n'y aurait lieu de percevoir un droit de mutation que si une soulte était

st pulée dans l'acte de partage, ou si le partage avait lieu sous forme de licitation ; c'est-à-dire chaque fois que les autres copartageants au lieu d'être lotis en valeurs sociales, recevraient de l'attributaire des biens indivis, une prestation fournie par son patrimoine personnel.

Ce cas ne se présente pas dans l'espèce, puisque la Cour de cassation a eu à statuer sur un partage pur et simple fait sans soulte ni retour à la charge de l'attributaire et où les autres copartageants avaient été remplis de leurs droits au moyen d'autres valeurs indivises ; on pourrait sans doute objecter que les biens indivis ainsi attribués aux divers associés ont des origines différentes ; et en effet le fondement même assigné à l'immunité reconnue par la loi fiscale aux apports en société force à constater que les biens apportés en société indivisément par les associés sont censés avoir continué jusqu'au partage de leur appartenir en vertu de leur titre primitif de copropriété soit d'une succession, soit d'une acquisition conjointe antérieure, tandis que les biens attribués aux autres coassociés étaient des valeurs sociales.

Mais il n'y a pas à tirer de cette constatation un argument en faveur de la perception du droit de mutation sur un partage ainsi effectué.

L'origine multiple de l'indivision importe peu, si cette indivision même n'est pas contestée dès

lors que chaque copartageant est rempli de ses droits en valeurs communes sans soulte ni retour, le droit proportionnel de 0,25 pour cent est seul dû sur un tel partage.

L'article 68 paragraphe 3 N° 2 de la loi du 22 frimaire an VII soumet en effet au droit fixe « les partages de biens meubles et immeubles entre copropriétaires *à quelque titre que ce soit* pourvu qu'il en soit justifié. » Et la Cour de cassation elle-même donne en ces termes l'interprétation de cet article dans un arrêt du 6 mars 1844 (1).

« Attendu, décide-t-elle, qu'aucune loi ne porte que lorsque des cohéritiers ou propriétaires procèdent ou font procéder au partage de biens de diverses origines, tous indivis entre eux, ils doivent relativement à l'administration de l'Enregistrement être considérés comme ayant fait ou fait faire autant de partages différents qu'il y a d'origines différentes de biens, et dès lors payer le droit de soulte sur ce que chacun d'eux a de plus que les autres en biens de telle ou telle origine » (2).

En conséquence le bien indivis apporté dans une société, par les copropriétaires, restant indivis entre eux au moment de la dissolution, l'acte qui

(1) S., 44, 1, 208; J. E., 13512; J. N., 11917; Inst., 1732 § 10; Cf., 20 août 1843 (S., 44. 1. 41) et 15 mai 1844 (S., 44. 1. 428).

(2) R. E. 3747; WAHL, dans SIREY, note sous Cass., 3 juil. 1899 et 22 déc. 1904. — GARNIER, *Soc.*, 288-IV. — MAGUÉRO, *Soc.*, 321 bis. — BINET, *Revue critique*, 1905, p. 473. — D. P., 1900, 1, 9.

fait cesser cette indivision est soumis aux règles du partage et en produit tous les effets. Si même l'on suppose qu'à cette époque la masse indivise entre les copropriétaires associés, se compose outre le bien apporté dans la société d'autres biens acquis en commun pendant sa durée, tous ces biens étant réellement indivis peuvent se diviser entre les copropriétaires, par l'effet d'un partage sans qu'il y ait lieu de distinguer entre les biens leur appartenant déjà avant la constitution de la société et ceux qu'ils ont acquis depuis lors. Pourvu qu'on soit en présence d'un partage pur et simple et que tous les biens soient réellement indivis entre les parties, le droit proportionnel de partage est seul exigible quelle que soit la répartition de ces divers biens.

Il est facile de voir si l'on rapproche cette conclusion de celle déjà rapportée plus haut touchant l'attribution à un associé d'un bien apporté par un autre associé, que ces deux sortes d'attribution sont traitées d'une façon toute différente ; les deux solutions se justifient pourtant l'une et l'autre. Si le droit de mutation est exigé au cas d'attribution à un associé d'un bien apporté par un autre que lui, c'est que l'attributaire acquiert la propriété d'autrui ; si par contre le droit de partage est seul dû sur l'attribution à un associé d'un bien indivisément apporté par lui et par d'autres, c'est qu'il

devient propriétaire unique en vertu d'un partage pur et simple d'un bien dont il était copropriétaire indivis.

La jurisprudence aurait pourtant voulu voir dans les deux cas une identité de situation, et c'est même la pensée qui semble avoir inspiré les arrêts de 1847, de 1853 et de 1879.

C'est ce que fait remarquer M. Binet dans sa note au Dalloz sous l'arrêt de cassation du 22 décembre 1904 (1) : « étant donné, dit-il, qu'on considère comme légal de percevoir le droit de mutation quand l'apport d'un seul passe par l'effet du partage, en tout ou partie sur la tête d'un autre associé, on est tenté de dire : au cas d'apport par les associés ensemble d'un bien indivis, c'est comme si chacun avait individuellement fait l'apport de sa part indivise ; donc, si plus tard, la totalité de ce bien est mis au lot d'un des associés, il acquiert la part indivise des autres ; il y a donc lieu dans ce cas comme dans le précédent de percevoir le droit de mutation parce qu'il y a identité de situation. »

Il n'en est rien pourtant. L'associé étant censé en droit fiscal rester propriétaire de son apport et la société dissoute étant réputée n'avoir pas eu d'existence, les auteurs de l'apport indivis retombent lors de la dissolution, dans l'indivision, en

(1) D., 05, 1, 214.

vertu de leur titre primitif ; il y a sans doute dès lors deux masses indivises à partager ; mais comme l'origine différente des biens indivis n'empêche pas de les comprendre dans un même partage ; les auteurs de l'apport indivis sont en droit de procéder par un seul et même acte au partage, et des biens indivis entre eux avant la formation de la société, et des acquêts sociaux dont ils sont devenus copropriétaires à un autre titre. Du moment que chacun des copartageants est rempli de ses droits en biens indivis quelle qu'en soit l'origine, l'acte ne constitue qu'un partage unique et le droit de mutation ne peut être perçu sur cette attribution. Si l'un des associés reçoit en effet par le partage les parts indivises de ses coassociés dans les biens apportés conjointement, mais leur abandonne en retour ses droits indivis dans les acquêts sociaux, l'opération n'est qu'un échange de droits indivis, c'est-à-dire un partage sans soulte passible seulement du droit de 0,25 pour cent.

Aussi n'y a-t-il pas lieu de s'étonner devant la force de ces arguments que la Cour de cassation dans ses arrêts de 1899 et de 1904 ait abandonné l'idée qui paraissait avoir été admise en 1847, 1853 et 1879, suivant laquelle on était dans les deux cas, en présence d'une même situation et qu'il y avait lieu par conséquent de percevoir le droit de mutation sur ces différentes attributions.

La Cour de cassation afin d'éluider la règle posée à propos des partages d'origines différentes rattacha le 3 juillet 1899 et le 22 décembre 1904 la perception du droit sur ces opérations, non plus à une analogie dans les deux situations, mais directement à sa théorie de la cession conditionnelle.

L'attribution aux associés des acquêts sociaux est bien un partage proprement dit, ayant effet à sa date ; et sur lequel le droit de partage est seul exigible ; mais l'attribution à un associé des biens indivisément apportés en société, réalise à son égard une cession conditionnelle remontant rétroactivement au jour de la constitution de la société et à l'occasion de laquelle le droit de mutation doit être exigé.

Et en effet l'attribution à l'un des associés des biens apportés indivisément par lui et par d'autres associés est alors non plus un allotissement au moyen d'un partage, mais bien une licitation passible du droit de mutation ; « pour qu'elle fut un allotissement (1), il faudrait que les autres associés se vissent également attribuer, *en même temps*, des biens indivis ; or l'attribution des biens apportés remonte rétroactivement, par hypothèse, au jour de l'apport, tandis que l'attribution des autres biens sociaux s'opère sans rétroactivité ; la première

(1) WAHL, Note sous Cass., 3 juillet 1899 ; S., 00, 1, 149.

étant réputée s'effectuer à une autre époque que les dernières, doit être envisagée indépendamment de celles-ci ; elle se résume donc dans une attribution de biens indivis faite au profit de l'un des copartageants à titre onéreux, c'est-à-dire dans une licitation. »

* C'est la même idée qu'exprimait la régie dans son mémoire du 25 janvier 1897 où elle essaie de réfuter cette objection d'après laquelle « la réunion de valeurs indivises a formé une masse générale soumise dans tous ses éléments aux effets du partage sans égard à l'origine de biens communs ».

« En raisonnant ainsi, répond-elle dans son paragraphe VIII, on oublie le caractère particulier de la mise en société et les conséquences qui en ont été déduites pour la perception. On ne prend pas garde que par l'effet de la condition suspensive opposée à la mise des associés et de la réalisation ultérieure de cette condition, les valeurs apportées ne figurent pas dans le partage au même titre que les biens provenant de la collaboration commune. Ces valeurs ont fait l'objet d'une cession conditionnelle, remontant au jour même de l'apport et quand l'évènement qui tenait en suspens la mutation se réalise, ceux qui les reçoivent en deviennent juridiquement propriétaires à compter du jour même de l'apport.

» La conséquence, poursuit-elle, est facile à tirer...

» C'est que, pour l'application de l'impôt, les apports de l'espèce ne font pas réellement partie de la masse soumise aux règles ordinaires du partage. Leur dévolution à l'associé procède d'un titre différent. Tandis qu'à l'égard des biens acquis par la société, le partage ne fait que conférer à chaque attributaire des droits qui lui sont personnels et qui remontent seulement au jour où la société en a fait l'achat, après sa constitution, pour le compte de celui à qui ils devaient échoir, ce même acte opère à l'égard des biens apportés et attribués à un autre associé une véritable mutation entre associés. »

La régie en un mot fonde sa solution sur la théorie de la mutation conditionnelle, et de ce que, d'après elle, la transmission de propriété des apports s'opère sous condition, il est vrai, mais au jour même de la constitution de la société, il s'ensuit que de ce même jour, le droit proportionnel est réputé avoir été exigible et que sa perception « est dès lors, indépendante de tout fait postérieur à la formation de la société, et étrangère à la réalisation même de la condition qui tenait le droit en suspens. »

M. le Procureur général Baudouin dans ses conclusions rendues à propos de l'arrêt du 22 décembre 1904 (1) développe la même argumentation :

« Que la théorie des arrêts que je viens de rappeler

(1) D. P., 05, 1, 220.

(ceux de 1843 et 1844, précités), dit-il, soit exacte lorsque le partage étant effectué par un seul et même acte, l'attribution de propriété qui en résulte s'opère au profit de chacun des copartageants sur tous les biens compris au partage et sur chacun d'eux à la même date, je l'admets volontiers, et la raison qui est alors donnée à vos décisions est irréfutable, mais est-ce qu'il peut en être de même lorsque l'attribution des biens partagés n'a plus lieu à la même époque ; lorsque, pour les uns, elle se produit au jour du partage lui-même, et par l'effet de ce partage ; lorsque pour les autres, elle s'effectue rétroactivement au jour de l'apport et par l'effet de la réalisation de la condition suspensive ? N'est-il pas évident que dans ce cas, à aller au fond des choses, il y a dans cet acte unique en sa forme deux partages différents, deux actes, qui, par suite, aux termes de la loi fiscale, qui ne s'en tient pas à la forme des actes, qui leur restitue leur véritable caractère et qui établit la perception sur la réalité, doivent être envisagés séparément et donner lieu à des perceptions particulières et distinctes. »

Par ses arrêts de 1899 et de 1904 et en frappant d'un droit de mutation l'attribution à un associé d'un bien indivis conjointement apporté en société par lui et ses coassociés ; la Cour de cassation semble donc s'être mise en opposition avec la règle admise par elle en 1843 et 1844 à propos des partages com-

prenant des biens de diverses origines ; c'est du moins le reproche que de nombreux auteurs lui adressent (1).

Les tribunaux de Lille et de Cambrai dans leurs jugements du 6 mai 1897 et du 22 novembre 1900, pour admettre une solution inverse, se sont précisément réclamés de la jurisprudence, d'après laquelle le partage de biens provenant d'origines différentes échappe au droit de mutation ; mais si une pareille argumentation s'adapte au système de la mutation niée, il n'en est pas moins vrai que celui de la cession conditionnelle se refuse au cas présent à appliquer cette règle.

Si l'on regarde, en effet, l'attribution des biens apportés comme remontant au jour de la constitution de la société, par suite de l'accomplissement d'une condition suspensive, il faut de toute nécessité écarter la jurisprudence des arrêts de 1843 et de 1844.

Pour que cette jurisprudence soit applicable, il faudrait que toutes les attributions fussent contenues dans un même partage, mais au cas d'attribution à un associé de biens indivis apportés par lui et par d'autres en société, et d'attribution aux coassociés d'autres valeurs sociales indivises, il

(1) BINET, *Rev. critique*, 1901, p. 265 ; 1905, p. 473 ; D., 05, 1, 215 ; J. N., 27870 ; *Dict. rédact., Soc.*, 978. — GARNIER, *Soc*, 288, IV. — MAGUÉRO, *Soc.*, 321 bis. — FUZIER-HERMANN, *Soc*, 1173.

n'y a plus ici un seul partage, mais bien deux : en vertu de l'effet rétroactif de la condition suspensive, l'attribution des biens apportés indivisément est réputée faite par l'acte de société lui-même, tandis que l'attribution des biens acquis par la société n'est faite seulement qu'au jour du partage.

La jurisprudence adopte pourtant une autre règle quand il s'agit d'un partage comprenant des biens appartenant indivisément, mais en vertu d'événements différents à plusieurs personnes comme c'est le cas pour les biens provenant de plusieurs successions échues aux mêmes héritiers. Par suite de l'effet rétroactif du partage, les attributions remontent rétroactivement au jour où les biens indivis sont entrés dans l'indivision, par conséquent à des dates différentes. Malgré cela et bien que les attributaires ne soient pas réputés être devenus au même moment propriétaires exclusifs des biens compris dans leur lot, la jurisprudence consent à ne pas percevoir le droit de mutation sur ces attributions.

Aussi a-t-on essayé (1) de faire appliquer la même solution à la situation qui nous occupe ; il ne faut pourtant pas oublier que, si la jurisprudence repousse au cas précédent la perception du droit, c'est parce qu'en vertu d'un même acte — l'acte de

(1) *J. N.*, 27870.

partage— chacun des copropriétaires a reçu la propriété exclusive de biens indivis et que cet acte constitue un partage sans soulte ; au cas d'attribution à un associé, au contraire, d'un bien apporté indivisément en société, et d'attribution de valeurs sociales à ses coassociés, ces attributions sont censées, au point de vue fiscal, et à raison même du fondement de l'immunité adopté par la Cour de cassation, être contenues dans *deux actes différents*, l'une, celle des acquêts sociaux, dans l'acte de partage, l'autre, celle des biens indivis apportés en société, dans l'acte de société ; et cet acte même constatant l'apport ne peut être considéré comme un partage, puisque en face de l'attribution de biens indivis faite à l'un des associés, on n'y trouve aucune attribution faite à ses coassociés.

Il n'y a donc pas lieu de faire à la Cour de cassation un grief de ce qu'elle a abandonné en la circonstance les règles concernant les partages de biens de diverses origines. Par là même qu'elle voyait dans l'apport en société, une mutation s'opérant sous condition suspensive, elle devait pour être logique avec elle-même rejeter la solution admise par les arrêts de 1843 et de 1844.

Par le fait de la cession conditionnelle, les attributions des biens indivis, se faisant à deux époques différentes et en vertu de deux actes différents, on ne pouvait prétendre à ce qu'elles formassent une

seule et même opération, ni percevoir des droits sur un acte en tenant compte des droits payés sur l'autre acte.

C'est donc avec raison que la jurisprudence a conclu à la perception du droit sur l'attribution intégrale faite à un associé d'un bien apporté indivisément par lui et par d'autres, tandis que ses coassociés sont remplis de leurs droits en valeurs sociales. Cette attribution de biens indivis au profit d'un copartageant, faite à titre onéreux, puisqu'il abandonne à ses coassociés ses droits dans les acquêts sociaux, n'est autre chose qu'une licitation.

Il n'y a guère de différence entre cette hypothèse et celle d'une attribution portant sur un bien dont l'associé attributaire n'était pas propriétaire indivis, sauf que la licitation n'étant pas de nature à être transcrite en vertu de son effet déclaratif, le droit de transcription n'est pas exigible sur l'acte qui la constate ; le droit de mutation d'autre part, au lieu d'être perçu sur la totalité du bien ainsi attribué, ne l'est que sur les parts acquises ; c'est-à-dire seulement sur ce qui excède la portion indivise apportée par l'attributaire (1).

Il a d'ailleurs été sans aucune difficulté reconnu par la régie que le droit de mutation étant perçu, le droit de partage lui-même ne pouvait être exigé sur ces mêmes parts.

(1) L. 22 frimaire an 7, art. 69 § 5, N° 6 et § 7, N° 4.

Toute logique qu'elle soit, la solution de la jurisprudence n'en est pas moins injuste ; il en résulte en effet que trois héritiers qui ont acquitté l'impôt de mutation par décès sur les immeubles héréditaires indivis qu'ils mettent en société, et qui ont aussi subi l'impôt de mutation au moment de l'acquisition des biens entrés dans le fonds social pendant la durée de la société, vont être obligés à payer un nouveau droit proportionnel de mutation, au moment de la dissolution, sur le partage sans soulte de tout le patrimoine social, parce qu'au lieu de partager distinctement et par portions égales, d'une part les biens indivis apportés en société, de l'autre, les acquêts sociaux, ils ont préféré, faisant une seule masse de tout, donner à l'un la totalité des biens indivis apportés conjointement, aux autres des acquêts.

Sans vouloir faire une fois de plus le procès du système de la cession conditionnelle, qu'il nous soit permis de signaler une des singulières conséquences auxquelles il conduit.

Meubles. — Bien que les décisions de la jurisprudence concernant surtout des immeubles, les raisons de décider sont les mêmes pour les meubles.

L'exigibilité du droit de mutation a en effet été reconnue applicable aux fonds de commerce. Il a notamment été décidé par le tribunal de Pon-

toise, le 24 août 1875 (1), que si deux personnes ont fait apport à une société d'un fonds de commerce leur appartenant indivisément par moitié, l'acte de partage de la société qui attribue la totalité de ce fonds de commerce à l'un de ces deux associés, donne ouverture au droit de 2 pour cent sur la moitié appartenant primitivement à l'associé non attributaire, encore qu'aucune soulte n'ait été stipulée.

Le tribunal de la Seine a également jugé le 17 juillet 1875 (2) que, lorsqu'à la dissolution d'une société, l'un des associés devient seul propriétaire d'un fonds de commerce qui ne lui appartenait qu'en partie au moment de la formation de l'association le droit de mutation est dû sur la part qu'avaient primitivement les autres associés dans ce fonds de commerce.

Le tribunal de la Seine par deux jugements du 9 juillet 1891 (3) a statué dans le même sens et il a admis que le droit de 2 pour cent devait être liquidé sur la valeur de la part acquise au jour de la constitution de la société.

La même solution a été reproduite à plusieurs reprises depuis lors, par le tribunal de Lille le 8 dé-

(1) *J. E.*, 20062 ; *R. P.*, 4303 et 5080.

(2) *J. E.*, 20882 ; *R. P.*, 5080.

(3) *R. P.*, 7744 et 7756 ; *J. E.*, 23923.

cembre 1898 (1) et par celui de la Seine les 18 janvier et 25 octobre 1901 (2).

§ 2. — *Apports indivis également répartis.*

Nous avons vu plus haut que si la jurisprudence s'obstinait à percevoir le droit de mutation sur l'attribution à un associé d'un bien indivis conjointement apporté en société par lui et ses coassociés, tandis que ses copartageants étaient lotis en acquêts sociaux, c'était uniquement pour ne pas se mettre en opposition avec sa théorie de la cession conditionnelle, suivant laquelle les deux attributions étaient réputées se faire à des époques différentes et par des actes différents. Il semble en résulter que si ces deux attributions pouvaient se réaliser à la même époque, la jurisprudence ne pourrait plus s'opposer à ce que le droit de partage fut seul perçu sur cette opération.

Cette idée trouve du moins un appui dans une solution de l'administration du 13 juillet 1876 (3), suivant laquelle on échappe au droit de mutation si les divers biens apportés indivisément font l'objet d'un partage spécial et si tous les héritiers sont allo-

(1) *R. E.*, 1936; *J. Soc.*, 703, 1899, p. 273.

(2) *S. O.*, 2, 181; *R. E.*, 2643; *R. P.*, 10122; *J. Soc.*, 1141, 1902, p. 278; Cf. *Dict. rédact., Soc.*, 979. — GARNIER, *Soc.*, 288, III. — MAGUÉRO, *Soc.*, 321, A. — FUZIER-HERMANN, 1174.

(3) *J. E.*, 20162; *R. P.*, 5080; *Inst.*, 2637, § 2, XV.

tis en biens apportés indivisément. En pareil cas, l'effet rétroactif de la condition suspensive se produit pour toutes les attributions et c'est au même moment qu'elles sont réputées s'être effectuées ; rien n'empêche dès lors de voir là un véritable partage.

Deux personnes copropriétaires indivises : 1^o d'un immeuble à usage d'établissement de bains ; 2^o d'un fonds de commerce et de ses accessoires, avaient apporté le tout à une société formée entre elles pour la somme de 362.500 francs.

Cette société ayant pris fin quatre ans après, les associés procédèrent au partage des apports sans ajouter à cette masse aucune valeur acquise par la société, et ils attribuèrent à l'un des associés l'immeuble pour la somme de 181.250

A l'autre le fonds de commerce et ses ac-	
cessoires pour	181.250
Total égal au montant des apports pri-	
mitifs	362.500

Cet acte ne constatait aucune mutation d'apport entre associés, puisqu'il se bornait à répartir, également entre chacun d'eux, les mises en société. L'administration se refusa à percevoir à cette occasion un droit proportionnel (1).

« S'il est vrai que le droit proportionnel est dû

(1) GARNIER, *Soc.*, 288, V ; *Mémoire Régie*, 25 janvier, 1897 § XII.

quand un des associés reçoit, lors du partage, un immeuble apporté par un autre, ce principe ne saurait faire obstacle à ce que deux associés qui ont fait apport d'immeubles indivis ne puissent les partager entre eux à la dissolution de la société et les répartir selon leurs droits sans s'exposer au paiement du droit de soulte, parce que l'acte qui a fait cesser l'indivision, produit dans ce cas, tous les effets d'un partage ordinaire, comme s'il n'y avait pas eu de société. Il doit en être de même lorsque des biens meubles et immeubles indivis ont été mis ensemble en société ; les meubles apportés peuvent être attribués à l'un de ceux qui en étaient copropriétaires, et les immeubles à l'autre, sans que l'acte perde le caractère d'un simple partage purement déclaratif de propriété, s'il n'y est stipulé ni soulte, ni retour... « Dans ces conditions, le droit gradué était seul exigible sur le partage ».

Cette conclusion est encore confirmée par une remarque faite par l'administration dans sa requête sur l'affaire terminée le 24 décembre 1879 (1) et dans son mémoire du 25 janvier 1897 précité (2). « La solution rendue le 13 juillet 1876, y lit-on, ne contient aucune disposition de laquelle on puisse induire que le droit proportionnel n'eut pas été

(1) Inst. 2637, § 2.

(2) *Mémoire*, 25 janvier 1897, § XII.

exigible si l'un des associés avait reçu la totalité des biens apportés indivisément et l'autre des biens acquis par la société au cours de son existence. »

Si la jurisprudence, en effet, tout en se fondant sur la théorie de la mutation conditionnelle, avait pu dispenser du droit de mutation, l'attribution de biens indivis s'opérant au même moment au profit des associés, elle ne pouvait admettre une semblable solution au cas où des associés se voyaient lotis avec des apports, d'autres avec des acquêts sociaux, ces diverses attributions étant réputées s'effectuer à des époques différentes.

L'allotissement égal de chaque associé en biens apportés indivisément, ou suivant les proportions dans lesquelles ils étaient inégalement propriétaires des biens indivis empêche donc la perception du droit de mutation à la condition qu'aucun d'eux ne soit rempli de ses droits en acquêts sociaux.

C'est bien la solution que semble indiquer le paragraphe 15 du mémoire du 25 janvier 1897 qui porte ces mots :

« En résumé, l'exigibilité du droit de mutation résulte de cette circonstance, qu'au lieu d'être repris par chacun des associés dans la proportion où l'apport en avait été effectué, l'immeuble a été attribué en totalité à l'un d'eux ce qui opère une *licitation* et rend exigible le droit de 4 pour cent sur la valeur des parts acquises. »

L'administration semble bien dire par là que si les biens indivisément apportés en société avaient été partagés également entre tous les associés, le droit de partage aurait pu seul être exigé sur cette opération.

QUATRIÈME PARTIE

DE LA LICITATION DES BIENS APPORTÉS EN SOCIÉTÉ.

« La licitation dit Maguéro (1), est l'opération qui attribue à l'un des indivisaires le bien commun moyennant un prix qui sera partagé entre tous. En d'autres termes, la licitation substituera une somme d'argent toujours divisible à un bien qui est impartageable ou que les propriétaires ne veulent pas partager. »

Qu'elle s'opère par vente ou par adjudication, la licitation peut porter indifféremment sur les biens sociaux ou sur ceux qui ont été apportés en société. Pour ces derniers, il y a même lieu de faire une distinction entre l'acquisition de ces objets par leur apporteur et leur acquisition par un de ses coassociés.

(1) T. A., V^o Partage, N^o 2.

CHAPITRE I^{er}

Licitation d'un bien apporté au profit de l'apporteur.

En raison du fondement reconnu à l'immunité dont jouissent les apports en société, il y a lieu au point de vue fiscal de faire abstraction de cette dernière, et de considérer l'apporteur comme étant resté jusqu'à la dissolution de son bien (1).

Dans le système de la mutation niée, comme dans celui de la cession conditionnelle, la vente ou l'adjudication en fin de société à un associé d'un bien apporté par lui n'est jamais passible du droit proportionnel de mutation. Le bien ainsi licité étant réputé lui avoir toujours exclusivement appartenu, l'acte de vente ou le procès-verbal d'adjudication n'a eu d'autre effet que de confirmer les droits du propriétaire sur ce bien (2).

Cette solution doit encore être admise, au cas où l'apporteur serait sorti de la société, au cas notamment où l'adjudicataire aurait au cours de la société aliéné toutes ses actions et lui serait

(1) *Dict. réélact.* 910. — WAHL, *Tr. du rég. fisc. des S.-c.*, I, N° 1102.

(2) *Dél.*, 11-20 fév. 1834; *J. E.* 10844; *J. N.*, 8425; Dijon, 18 juill. 1853. — GARNIER, *V° Soc.*, 134 et 334.

par suite devenu étranger (1). Il est facile de comprendre qu'aucune vente n'étant réputée au point de vue fiscal s'être réalisée par cette opération, aucun droit de mutation ne peut être exigé.

De même quand parmi les biens sociaux qui font l'objet d'une cession de part sociale, soumise elle-même au droit de 0,50 pour cent, se trouvent des biens apportés en société par le cessionnaire de cette part, la vente ou l'adjudication de ces biens au cessionnaire rendra le droit de mutation exigible tout au moins sur la valeur des biens qu'il n'a pas apportés ; seule la portion du prix correspondant à ces biens pourra être considérée comme un véritable prix de licitation.

Le principe est donc général et le droit de mutation n'est jamais dû sur la licitation, au profit de son apporteur, d'un bien apporté en société.

Mais s'il arrive que l'adjudication des biens dépendant d'une société en liquidation, soit prononcée au profit des associés qui en avaient fait l'apport ; et que ceux-ci déclarent les acquérir pour le compte d'une société en formation, le tribunal de la Seine a décidé le 29 octobre 1907 (2) que le droit proportionnel de mutation était en ce cas exigible alors même que l'adjudication aurait été prononcée dans les termes suivants : « Tant en

(1) GARNIER, *V^o Soc.*, 334.

(2) *J. E.*, 27688 ; *R. P.*, 11571.

son nom personnel au besoin que pour le compte de la société en formation. » L'intention des adjudicataires étant bien d'acquérir pour le compte de la société future et ne figurant en leur nom personnel qu'au besoin, c'est-à-dire au cas où cette société ne se formerait pas.

Une stipulation de cette nature peut sans doute être valablement faite en vertu des articles 1120 et 1121 du Code civil; mais elle doit servir de base à la perception de l'impôt, sans qu'il y ait lieu de rechercher ce qu'était au moment de l'adjudication la société au nom de laquelle était fait l'achat, ni ce qu'elle est devenue par la suite. Il est de règle en effet que les droits d'enregistrement se perçoivent d'après les stipulations contenues dans les contrats, sans aucune considération de leur validité au fond ou de leur régularité en la forme, et sans qu'il puisse être tenu compte des événements ultérieurs.

§ I. — *Plus value. Constructions.*
Impenses (1).

Si l'immeuble apporté en société par l'associé qui s'en rend, dans la suite, adjudicataire, a augmenté de valeur indépendamment de tout fait de la société, l'apporteur étant réputé en être

(1) *Dict. rédact., Soc.*, 912. — WAHL, *Tr. du rég. fisc. des Soc.*, I, 1103.

toujours resté propriétaire, ne doit pas le droit proportionnel sur cet excédent de valeur.

Si la plus value reconnue à cet immeuble lors de son adjudication à son apporteur résulte d'impenses faites par la société, notamment de constructions élevées sur lui, il a été décidé que cette plus value formant dès lors un acquêt social, le droit de soulte était dû sur l'augmentation de valeur donnée à cet immeuble, déduction faite de la part sociale qui revient à l'associé dans cette plus value (1).

Mais un jugement récent du tribunal de Villefranche du 5 avril 1901 (2) en a avec raison décidé tout autrement. D'après lui, l'acte par lequel, à la dissolution d'une société en commandite simple, deux associés en nom sont déclarés conjointement et indivisément adjudicataires des biens apportés par eux, moyennant un prix supérieur à la valeur initiale attribuée à l'apport, ne donne pas ouverture au droit de mutation sur la part revenant aux autres associés dans la plus value même provenant des constructions effectuées par la société, mais seulement au droit d'indemnité de 0,50 pour cent sur cette part.

La Revue de l'Enregistrement (3), il est vrai, considère le tribunal de Villefranche comme ayant

(1) Cass., 17 déc. 1838; *J. E.*, 12207; *J. N.*, 10228; *S.*, 39, 1, 539.

(2) *R. E.*, 1720; *J. du Not.*, 1902, p. 696; *J. Soc.*, N° 1080; 1902, p. 69.

(3) *R. E.*, 1720.

commis une erreur manifeste en appliquant ici les règles de l'accession ; mais le Journal des Sociétés(1) et le Journal du Notariat(2) approuvent sans réserve cette décision. Si elle paraît assez singulière quand on l'envisage au point de vue civil, attendu que les acquêts sociaux sont la propriété de l'être moral, elle est très justifiée au point de vue fiscal ; l'apporteur étant réputé n'avoir jamais cessé d'être propriétaire du bien par lui apporté, il reprend ce bien avec tout ce qui s'y est ajouté par voie d'accession et la société n'a droit pour ses impenses qu'à une simple indemnité. La théorie, si fréquemment invoquée par la régie, de la cession conditionnelle, se retourne contre elle en cette circonstance et l'empêche de percevoir le droit proportionnel de mutation sur la part de cette plus value acquise par l'apporteur adjudicataire.

§ II. — *Droit de partage.*

Les raisons de décider que le droit de partage n'est pas dû sur l'attribution à un associé d'un bien qu'il a lui-même apporté en société, sont encore plus fortes au cas d'adjudication d'un tel bien ; car ici l'adjudication ne peut pas même être considérée comme un partage.

(1) *J. Soc.*, N° 1080, 1902, p. 69.

(2) *J. du Not.*, 1902, p. 696.

§ III. — *Droit de transcription.*

S'il semble bien en droit civil que la licitation au profit d'un associé d'un immeuble qu'il a lui-même apporté, opère transmission et soit en conséquence un acte de nature à être transcrit (L. 28 avril 1816 article 54) il n'en est pas de même au point de vue fiscal.

L'apporteur, au contraire, étant réputé rester pendant le cours de la société propriétaire exclusif de son bien, l'adjudication qui lui en est faite à la dissolution n'est qu'une confirmation de ses droits sur ce bien ; l'acte la constatant ne semble donc pas devoir être transcrit, ni le droit de transcription devoir être exigé sur cette licitation (1).

On serait peut-être tenté de faire à ce sujet une distinction entre les divers associés. La transcription étant le préliminaire indispensable de la purge, il faudrait admettre que l'adjudication d'un apport à un associé qui serait en droit de purger devrait être soumis à la formalité de la transcription.

Mais la solution précitée du 12 juillet 1901 (2) stipule qu'aucune distinction ne doit être faite entre les membres d'une société civile ou en nom

(1) Dél., 11-20 février 1834 ; *J. E.*, 10844 ; *J. N.*, 8425.

(2) *J. E.*, 26440 ; *Inst.*, 3099, § 10 ; *Rev. Not.*, 11566 ; *R. E.*, 3241 ; *R. P.*, 10403 ; *J. Soc.*, 1260, 1903, p. 333.

collectif et les simples commanditaires ou actionnaires, attendu que ni les uns ni les autres ne sont autorisés à purger contre la société.

Elle reconnaît en effet que l'actionnaire ou le commanditaire eux-mêmes (pour lesquels seuls pourtant la question pouvait être discutée) qui sont déclarés adjudicataires des biens par eux apportés, ne doivent pas le droit de transcription ; ils ne peuvent purger contre la société, attendu qu'ils ont été représentés au contrat constitutif d'hypothèque par les gérants et les administrateurs.

Mais pour les associés membres des sociétés civiles, ou tenus en nom dans les sociétés commerciales, la question ne peut faire doute ; étant dans l'impossibilité absolue de purger les biens à eux adjugés, des hypothèques les grevant du chef de la société, ils ne sont par conséquent pas soumis au droit de transcription.

Cette formalité dont le second but est de consolider la propriété à l'égard des tiers n'offre guère à ce point de vue ici plus d'utilité. Si l'on admet que les adjudicataires reprennent purement et simplement leur apport, dès lors que la propriété ne change pas de mains, il n'y a pas lieu de la consolider vis-à-vis des tiers.

Cette solution a été récemment admise par le

tribunal de Villefranche dans son jugement précité du 5 avril 1901 (1). Le droit de transcription n'est pas exigible sur l'acte d'adjudication, alors même que cet acte laisserait subsister l'indivision entre les acquéreurs-conjoints.

(1) V. *supra*, 349.

CHAPITRE II

Licitation d'un bien apporté au profit d'un associé autre que l'apporteur.

§ I. — *Exigibilité du droit de mutation.*

Il y a autant de motifs de percevoir un droit de mutation en cas d'adjudication ou de vente à un associé d'un bien qu'il n'a pas apporté en société que sur l'attribution à ce coassocié d'un bien apporté par un autre.

Dans les deux cas une transmission de propriété s'opère au profit de l'attributaire ou de l'acquéreur, et cela qu'on admette la théorie de la jurisprudence ou celle de la doctrine, le système de la cession conditionnelle ou celui de la mutation niée.

Les solutions de la jurisprudence sont assez fréquentes sur ce point. Nous avons déjà rencontré l'arrêt de cassation du 13 juillet 1840 (1). L'arrêt du 8 novembre 1864 (2) reproduisant un jugement du tribunal de Lille du 12 avril 1861 a notamment

(1) S., 40, 1, 586; J. E., 12562; J. N., 10713; Inst., 1634, § 14.

(2) S., 65, 1, 137; D. P., 64, 1, 473; J. E., 17910; J. N., 18157; R. P., 2000; Inst., 2324, § 1.

reconnu l'exigibilité du droit de vente immobilière sur la totalité du prix de l'acquisition par un associé d'un immeuble apporté par un autre associé, encore que pendant la durée de la société, les coassociés aient acquis la part de celui qui avait fait l'apport, cette acquisition n'ayant pu donner lieu qu'à la perception du droit de cession de part sociale. Il y aurait lieu d'admettre la même solution au cas où l'auteur de l'apport ayant aliéné toutes ses actions au cours de la société serait par le fait devenu étranger à celle-ci.

Le droit de mutation exigé en cette circonstance doit aussi d'après le même arrêt être perçu sur la valeur totale, sans déduction de la portion du prix représentant les droits sociaux de l'adjudicataire, ou les dettes sociales qu'il s'est obligé à acquitter pour le compte de ses colicitants.

D'autres tribunaux, notamment celui de Valence, le 13 février 1884 (1) et celui de la Seine le 22 janvier 1886 (2) ont encore jugé dans le sens de l'exigibilité du droit de mutation, lorsqu'après la dissolution d'une société, l'adjudication d'un immeuble apporté en société était prononcée au profit d'un associé autre que son ancien propriétaire.

La même solution a été à nouveau reproduite

(1) *J. E.*, 22346; *R. P.*, 6313.

(2) *R. P.*, 6652.

par les tribunaux de Montbrison, le 11 juin 1904 (1)
et de la Seine, le 5 mai 1906 (2).

§ II. — *Liquidation du droit.*

La théorie de la mutation conditionnelle amène à liquider le droit de mutation sur la valeur des biens au jour de l'apport, et non sur le prix de l'adjudication ou de vente.

D'après des solutions des 26 février 1890, 22 avril et 28 mai 1891, 2 mars et 4 avril 1893 et 11 mai 1894, citées au *Traité Alphabétique de l'Enregistrement* (3) la doctrine de l'administration se formule dans les termes suivants :

« Lorsqu'un associé autre que l'auteur de l'apport se rend acquéreur de l'immeuble apporté, le titre de la mutation réside, non pas dans le procès-verbal d'adjudication, mais dans l'acte constitutif de la société. Rigoureusement, c'est au moment où ce dernier acte a été soumis à la formalité que le droit de transmission était exigible. S'il n'a pas été perçu, c'est par une faveur de la loi, en vertu d'une sorte de fiction qui a pour conséquence de faire considérer la société comme acquéreur seulement *sous condition* pour le compte

(1) *R. E.*, 3794 ; *R. P.*, 10839 ; *J. Soc.*, 1471, 1905, p. 319.

(2) *R. E.*, 4211 ; *R. P.*, 11256 ; *J. Soc.*, 1720, 1907, p. 527.

(3) T. A. MAGUÉRO, *V^o Soc.*, 303, B.

de l'associé auquel l'apport sera définitivement dévolu à la dissolution de la société. Lorsque la condition se réalise, c'est-à-dire, lorsque les immeubles sont attribués à un associé autre que l'apporteur, l'apport revêt son caractère translatif et *la mutation rétroagit au jour de la formation de la société.* »

Le partage ou la vente ne sert donc qu'à constater l'accomplissement de la condition qui tenait en suspens la mutation résultant de l'apport. L'application de cette doctrine a conduit la régie à établir la perception de l'impôt, d'après le tarif en vigueur au jour de la constitution de la société et d'après la valeur de l'apport à la même date.

La jurisprudence admet actuellement ce principe et ses conséquences ; et depuis 1895, elle liquide le droit de mutation sur la valeur du bien au jour de l'apport.

Bien que de nombreux arrêts de la Cour et des jugements de tribunaux se soient conformés à cette jurisprudence, on peut néanmoins citer comme ayant admis une solution opposée et comme s'étant servi du prix de l'adjudication, comme base de la liquidation du droit, les tribunaux d'Avesnes, le 30 avril 1903 (1) et de Montbrison, le 11 juin 1904 (2):

(1) *R. E.*, 3358 ; *R. P.*, 10596 ; *J. Soc.*, 1315, 1904, p. 72 ; *J. Not*, 1903, p. 746 ; *Rev. Not.*, 11794 ; *J. E.*, 26670.

(2) *R. E.*, 3794 ; *R. P.*, 10839 ; *J. Soc.*, 1471, 1905, p. 319.

« Attendu, lit-on dans le jugement d'Avesnes, que la théorie de l'enregistrement va à l'encontre de cette règle de droit fiscal que le prix, ou une estimation est la seule base de perception du droit de transmission d'immeubles à titre onéreux....

» Attendu que la loi de frimaire a entendu affranchir les actes de société du droit proportionnel pour la raison qu'ils ne contenaient alors ni libération, ni transmission lorsqu'ils étaient purs et simples et non point parce qu'ils renfermaient des mutations seulement conditionnelles. »

Aussi le tribunal d'Avesnes combat-il avec vigueur cette dernière théorie pour cette raison qu'elle « se heurte à une double impossibilité matérielle et juridique. »

Ayant d'autre part à statuer sur le cas d'adjudication sur licitation à un associé, d'un bien apporté indivisément en société par lui et ses coassociés, le tribunal liquide le droit de mutation d'après le prix de la licitation, mais seulement sur les parts acquises par l'associé adjudicataire ; « Attendu que les biens constituant les apports sociaux étaient indivis entre les associés avant la constitution de la société ; qu'en admettant même le système soutenu par l'administration d'après lequel la société dissoute est censée n'avoir jamais existé, puisque, lors du partage, la propriété de l'apport passe directement de la tête d'un associé sur la tête d'un autre,

les immeubles indivis avant la constitution de la société se sont trouvés être possédés, lors de la dissolution, par les anciens propriétaires dans les mêmes conditions juridiques que s'ils n'étaient jamais sortis de leurs mains ; que c'est donc sur des biens indivis que s'exerce le partage ; qu'en conséquence les règles à appliquer pour la perception sont celles relatives aux partages entre copropriétaires ou cohéritiers et non celles relatives au partage en matière de société. »

La décision du tribunal d'Avesnes s'appuyant ainsi sur ce que l'apport en société n'opère aucune mutation et que la transmission de propriété résulte de la seule attribution du bien à un associé autre que l'apporteur, se trouve parfaitement justifiée, attendu que dans le système de la mutation niée, le droit de mutation ne peut que se liquider sur la valeur du bien au jour du partage ; c'est cette valeur seule qui fait l'objet de la transmission de propriété.

Il n'en est pas moins certain d'ailleurs que la solution adoptée par la jurisprudence est parfaitement en rapport avec sa théorie de la cession conditionnelle, par laquelle la réalisation de la condition fait rétroagir au jour de la constitution de la société, la mutation résultant des apports. Toute singulière que puisse paraître cette conséquence, elle était inévitable ; le système de la jurisprudence l'entraîne forcément avec lui, mais il est facile

d'apprécier et de juger une théorie quand elle conduit à d'aussi injustes résultats.

On a pourtant parfois prétendu pouvoir éloigner ces conséquences au moyen de clauses spéciales.

Sous un jugement du 31 janvier 1905 (1), dans lequel le tribunal d'Evreux avait, par déduction du système de la cession conditionnelle, décidé que le droit de mutation devait se liquider sur la valeur des biens au moment de l'apport en société et non à l'époque du partage, la *Revue de l'Enregistrement* (2) s'exprime ainsi :

« Dans cet état de la jurisprudence, il convient pour les parties et leurs conseils de rechercher s'il est possible de rédiger désormais dans les actes de société les clauses d'attribution d'apport, de telle sorte que le droit de mutation ne puisse être exigé que sur la valeur exacte des biens sans majoration. Nous pensons que ce résultat pourrait être atteint, sans aucune fraude, par une stipulation expresse relative à la cession conditionnelle de l'apport. »

« Les conventions, en effet, font la loi des parties et ce n'est qu'en l'absence d'une clause expresse que la régie prend pour base de ses perceptions sur les mutations entre associés, la valeur attribuée à l'apport à l'égard de la société. Dès lors que les contractants feront sur ce point les distinctions néces-

(1) *R. E.*, 3810; *R. P.*, 11061; *J. Soc.*, 1505, 1905, p. 522.

(2) *R. E.*, 3810.

saires, il semble que celle-ci devront être suivies ; par exemple, lorsqu'ils stipuleront qu'en fin de société l'apport sera attribué pour un prix à déterminer à ce moment. »

Mais il ne semble pas qu'une telle clause puisse dispenser de calculer le droit de mutation sur la valeur du bien au jour de l'apport, attendu, d'après la jurisprudence, que c'est cette valeur même qui fixe nécessairement le prix de la cession conditionnelle (1).

La *Revue de l'Enregistrement* avait déjà proposé (2) sous le jugement de Montbrison du 11 juin 1904, de faire procéder tout d'abord entre les associés à un partage attribuant l'apport à son auteur ; ce partage fait sans soulte, et contenant de semblables attributions pourrait être verbal ; aucun droit de mutation ne pourrait d'ailleurs être perçu sur cet acte. Il serait ensuite procédé, soit à l'adjudication, soit à la vente amiable par l'attributaire, ancien propriétaire, au profit soit de l'un de ses coassociés, soit d'un tiers. Dans les deux cas, le droit de mutation serait évidemment exigible, mais il ne pourrait être perçu que sur le prix et non sur la valeur du bien au jour de la mise en société. Ce résultat serait particulièrement avantageux au cas où le bien apporté en société aurait diminué de valeur au cours de celle-ci, mais le premier incon-

(1) V. Seine, 17 mars 1908 ; *R. P.*, 11718 ; *R. E.*, 4654.

(2) *R. E.*, 3794.

vénient d'une telle opération serait que la régie voudrait percevoir le droit de partage sur l'attribution à un associé d'un bien qu'il a lui-même apporté. On ne pourrait d'ailleurs recourir qu'assez rarement à un tel procédé, attendu que bien souvent la société procède à une licitation par adjudication précisément, parce que ignorant la valeur de l'objet elle cherche à la fixer et que l'article 1.686 du Code civil donne aux parties le droit de demander à ce que la licitation des biens impartageables précède même le partage.

Quoiqu'il en soit, à en juger d'après les décisions rendues par elle, la jurisprudence paraît définitivement fixée dans le sens de la liquidation du droit de mutation sur la valeur des biens au jour de leur apport en société. Sans doute l'arrêt du 22 décembre 1904 ne se prononce pas sur cette question, mais il a adopté la théorie de la mutation conditionnelle et cette théorie conduit nécessairement à liquider le droit de cette manière.

Il n'y a pas lieu dès lors de tenir compte pour ce calcul de la plus value acquise par les efforts pendant la durée de la société ; que cette plus value provienne des améliorations ou des constructions que la société aurait pu faire.

C'est ce que décide notamment le tribunal de Cusset dans son jugement du 24 juin 1904 (1).

(1) *R. E.*, 3721 ; *R. P.*, 10892 ; *J. Soc.*, 1472, 1905, p. 324.

La plus value provenant d'impenses faites par la société doit être considérée comme un acquêt social et traitée comme telle pour la perception (1).

A l'opposé, c'est aussi la valeur des biens au jour de l'apport en société qui doit servir de base pour la liquidation du droit de mutation. Au cas où les biens auraient diminué de valeur ou subi des détériorations au cours de la société (2). Mais cette conséquence paraît tellement injuste que le tribunal de Montbrison appelé à se prononcer sur une espèce semblable s'est refusé à admettre le principe adopté par la jurisprudence pour la liquidation du droit.

Si d'ailleurs lors de la dissolution, l'un des associés acquiert pour un prix unique tous les biens sociaux, il y a lieu de déduire du prix la valeur des biens apportés par d'autres associés ; le droit de vente est dû sur ce prix, mais le droit de licitation seul est exigible sur le surplus du prix (3).

Il résulte encore du même principe, que si le prix total de la vente est inférieur à la valeur des objets apportés par un autre que l'acquéreur, le droit de mutation est seul dû sur cette valeur (4).

Nous avons déjà signalé le résultat étrange, mais

(1) Cf. Lille, 5 mai 1906 ; *R. E.*, 4211 ; *R. P.*, 11256 ; *J. Soc.*, 1720, 1907, p. 527.

(2) Arras, 3 février 1892 ; Lille, 3 décembre 1896 ; *J. E.*, 25121 ; Evreux, 31 janv. 1905 ; *V. supra*, p. 360.

(3) Cusset, 24 juin 1904 ; *loc. cit.*

(4) Seine, 22 novembre 1901 ; *R. P.*, 10123.

inévitable avec la théorie de la cession conditionnelle au cas d'adjudication indivise à un associé et à un tiers d'un immeuble apporté en société ; le tribunal d'Arras dans son jugement du 17 mars 1897 (1) a décidé que, dans cette occasion, le droit était calculé pour la quote part du tiers, sur une portion correspondante du prix, et pour la quote part de l'associé, sur une portion correspondante de la valeur du bien au jour de l'apport.

Il suffit pour cela de supposer qu'un immeuble apporté en société pour 120.000 francs soit adjugé en fin de société à un associé autre que l'apporteur et à un tiers pour la somme de 80.000 francs. Le droit à payer par le tiers se calcule sur sa part d'après la valeur du bien au jour de l'attribution, soit sur 40.000 francs moitié de 80.000 francs ; celui de l'associé attributaire se liquide sur sa part, mais d'après la valeur du bien au jour de l'apport soit sur 60.000 moitié de 120.000 ; soit au total sur 100.000 francs.

§ III. — *Droit de transcription.*

De ce que la licitation, se réalisant dans les conditions indiquées, opère une transmission définitive de propriété, il est facile de conclure qu'au moins quand il s'agit d'immeubles, le droit de transcrip-

(1) *R. E.*, 2029.

tion est dû, et que le droit de mutation lui-même est perçu à 7 pour cent. Il résulte implicitement des termes de l'article 52 de la loi du 28 avril 1816 que la vente même quand elle n'est pas de nature à être transcrite est passible du droit de vente sans retranchement du droit de transcription.

Cette solution a été fréquemment admise par les tribunaux, notamment par celui de Lille le 12 avril 1861 et par la Cour de cassation le 8 novembre 1864 (1).

Le tribunal de Bordeaux a reconnu le 26 mars 1890 (2) que l'adjudication qui réunissait toutes les actions d'une société civile sur la tête d'un seul associé, emportait par elle-même extinction de l'être moral et par suite constituait une mutation à titre onéreux des biens et valeurs de toute nature dépendant de l'actif de la société dissoute. Il en a déduit en conséquence que cette adjudication donnait, en ce qui concerne les immeubles apportés exclusivement par les fondateurs, ouverture au droit de vente de 5,50 pour cent d'après leur valeur et conformément au tarif en vigueur au jour de la formation de la société.

Le tribunal de Nancy, à son tour, a décidé le 29 octobre 1900 (3) qu'en cas de licitation par adju-

(1) S., 65, 1, 137; D., 64, 1, 473; R. P., 2000.

(2) R. P., 7464.

(3) R. P., 10142; R. E., 2558; J. Soc., 977, 1901, p. 181.

dication au profit d'un associé, de tous les immeubles sociaux, comprenant tant ceux apportés par l'adjudicataire et par ses coassociés, que ceux acquis pendant la durée de la société, le droit de mutation à 4 pour cent était dû sur la totalité des immeubles apportés en société par d'autres que l'adjudicataire et sur la part des acquêts excédant ses droits ; qu'en raison d'autre part du principe de l'indivisibilité du droit de transcription, ce dernier droit devait être perçu à 1,50 pour cent sur la totalité du prix stipulé.

Il y avait sans doute ici licitation pour les acquêts sociaux, mais comme la cession qui en était faite se liait intimement, par l'unité du prix à la vente des apports, l'opération avait pour le tout le caractère de vente en droit fiscal.

Le tribunal de Cusset a également admis le 24 juin 1904 (1) que lorsqu'un associé se rendait adjudicataire moyennant un prix unique d'acquêts sociaux et de biens apportés en société par son coassocié, le droit de transcription de 1,50 pour cent était dû sur l'intégralité du prix.

La régie dispensait d'ailleurs, à cette époque, du droit de transcription, une licitation de biens sociaux, se présentant dans de semblables circonstances, du moins quand l'acte de société avait été

1) *R. P.*, 10892 ; *R. E.*, 3721 ; *J. Soc.*, 1472, 1905, p. 324.

transcrit ; le droit ayant dès lors été perçu au moment de la transcription sur l'ensemble, il n'y avait plus lieu pour l'adjudicataire de le payer à nouveau au moment de l'attribution.

On ne sait au reste, si cette décision de faveur est actuellement encore en vigueur depuis la loi du 22 mars 1905, attendu que depuis lors le droit de transcription a été fondu pour les ventes avec le droit de mutation porté lui-même à 7 pour cent.

CONCLUSION

Le développement de la jurisprudence sur la question de l'attribution des biens apportés en société a permis de constater combien les prétentions de l'administration s'étaient accrues depuis plus d'un siècle. S'étant bornée dès l'origine à percevoir le droit proportionnel sur la valeur des biens au jour du partage, elle en était arrivée grâce à l'appui de la Cour de cassation à le calculer sur leur valeur au jour de la constitution ; et même à percevoir ce droit en cas d'attribution intégrale à un associé des biens apportés indivisément par lui et par ses coassociés.

Il y a lieu de se demander où la régie arrêtera ses exigences, car il ne faut pas espérer que l'administration s'endorme sur ces premiers succès. La fiscalité ne perd jamais ses droits, les exemples qui précèdent le prouvent surabondamment « On peut être assuré, dit M. Houpin (1), que la régie s'efforcera de tirer de nouvelles ressources de la singulière doctrine qu'elle vient de faire triompher. Pourquoi ne réclamerait-elle pas, par exemple, aux héritiers

(1) *J. Soc.*, 1415, 1905, p. 49, *in fine*.

de l'associé primitif, les droits de mutation par décès sur l'immeuble apporté lorsque ce bien est attribué à ces successibles en fin de société ? Dès lors que l'apport est censé avoir été acquis par l'associé autre que l'apporteur, dès le jour de la mise en société, son attribution dans le partage subséquent constitue la rentrée d'une valeur dans son hérédité et donne ouverture au droit de succession. »

C'est qu'en effet la théorie de la cession conditionnelle mène logiquement à ce résultat si extraordinaire qu'il puisse paraître.

Il est d'ailleurs facile de comprendre que si la Cour de cassation a admis une semblable doctrine, ce n'est pas dans le seul but de permettre à la régie de percevoir des droits élevés sur les attributions de biens apportés en société à d'autres que leurs apporteurs. Elle a obéi à une préoccupation plus légitime. Si elle avait agi autrement, « on n'eut pas tardé, comme le dit le Procureur général Dupin (1), à voir se former des sociétés fictives pour masquer les aliénations et éluder le droit de mutation. »

C'est dans la crainte des fraudes qui n'auraient pas manqué de se produire et uniquement pour les prévenir que la Cour de cassation a reconnu la présence d'une mutation dans les apports en société

(1) D. P., 05, 1, 218.

et qu'elle a ainsi encouragé indirectement les prétentions de l'administration.

Il est permis néanmoins de regretter qu'elle se soit adressée pour obtenir un semblable résultat à une doctrine aussi peu satisfaisante que l'est celle de la cession conditionnelle ; celle de la mutation niée lui eût procuré tout autant sans offrir par ailleurs l'inconvénient que nous avons déjà signalé ; celui de permettre à l'administration de percevoir les droits proportionnels sur la valeur des biens au jour de l'apport en société.

Il suffisait pour prévenir les fraudes et empêcher de masquer les aliénations par des sociétés fictives de frapper du droit de transmission les attributions d'apports en fin de société à d'autres que leurs ap-
porteurs ; il était inutile de faire remonter cette mutation à une date peut être très lointaine.

Quoiqu'il en soit et tout en se trouvant en complète discordance avec les principes du droit civil actuel et avec ceux du droit fiscal, cette doctrine a pour elle le puissant appui de la Cour de cassation, et comme il n'est plus possible d'espérer aucun revirement de la part de cette dernière, la seule conclusion qui puisse être indiquée ici est une conclusion d'ordre législatif.

Elle est ainsi formulée, assez pratiquement d'ailleurs par le *Journal de l'Enregistrement* (1).

(1) *J. E.*, 27524, 1909, p. 5, § VIII, *in fine*.

« Pour rétablir l'harmonie entre le droit civil et le droit fiscal et faire disparaître les conséquences fâcheuses qui résultent de la situation actuelle, il serait indispensable d'attribuer aux apports de corps certains en société le caractère translatif au point de vue de l'impôt. Sans doute ce caractère entraînerait l'exigibilité du droit de mutation lors de la mise en société, et l'on a souvent dit qu'il serait contraire à l'intérêt général de grever d'un impôt élevé les sociétés en voie de formation. Mais cette objection perdrait presque toute sa portée, si le taux du droit de mutation était réduit pour les apports dans une proportion assez sérieuse, par exemple de moitié. Ce serait là un forfait dans l'établissement duquel le trésor et les contribuables trouveraient un avantage certain, le premier en encaissant immédiatement et sans aléa un impôt que les conventions des parties et surtout leurs combinaisons secrètes permettent d'éluder fréquemment ; les autres, en s'exonérant pour l'avenir, par ce paiement anticipé, de toute réclamation fondée, sur une transmission purement fictive, réclamation souvent imprévue et suivie de contestations et de procès. »

La solution indiquée par le *Journal de l'Enregistrement* serait tout à la fois originale et élégante. Elle consisterait en revenant sur les principes admis

lors de la préparation de la loi de frimaire à reconnaître à l'apport en société un caractère translatif, en droit fiscal comme en droit civil. Le droit de mutation serait dès lors sans doute exigé immédiatement sur la valeur du bien apporté, mais l'attribution de quelque manière qu'elle serait faite ne donnerait jamais lieu qu'au droit minime de partage entre associés.

Cette manière de solutionner la question plairait sans doute à la régie, mais elle ne satisferait pas les contribuables. Créant en effet les obstacles que la loi de frimaire comme celle de 1872 voulait avant tout éviter, elle entraverait la formation des sociétés et empêcherait leur développement. Aussi le *Journal de l'Enregistrement* propose-t-il de « réduire dans une proportion assez sérieuse » le taux du droit de mutation. Le trésor et les contribuables y trouveraient d'après lui un avantage certain, le premier « en encaissant immédiatement et sans aléa » un impôt que les combinaisons secrètes des parties permettent d'éluder fréquemment, les autres « en s'exonérant pour l'avenir, par ce paiement anticipé » de toute surprise, de toute réclamation et de tout procès »

Tout en reconnaissant le bien fondé de ces raisons il est permis de faire remarquer que la solution proposée par le *Journal de l'Enregistrement* paraîtra

encore à beaucoup bien peu satisfaisante, car le plus grand nombre préférera, quoi qu'il arrive, à la perception certaine d'un droit réduit de 0,25 pour cent, la perception improbable et à laquelle il sera peut être possible de se soustraire d'un droit élevé, de 1 fr. 25 ou de 3 fr. 50 pour cent par exemple.

Vu : LE PRÉSIDENT DE LA THÈSE,
ALBERT WAHL

Vu : LE DOYEN,
P. CAUWÈS.

Vu et permis d'imprimer :

Le Vice-Recteur de l'Académie de Paris,
C. LIARD.

BIBLIOGRAPHIE

- AUBRY et RAU. — Cours de Droit civil français. Paris, 1871. 8 vol.
- BAUDOUIN. — Conclusions de M. le Procureur général sous arr.,
22 déc. 1904; S , 06, 1, 99; D., 05, 1, 216.
- BINET. — Note au Sirey. sous cass., 22 déc. 1904. D., P., 05, 1,
209. Voir V^o *Revue critique*.
- BUGNET. — Œuvres de Pothier annotées. Paris, 1861.
- CHAMPIONNIÈRE et RIGAUD. — Traité des Droits d'Enregistrement,
2^e édit., Paris, 1851.
- DALLOZ. — Jurisprudence générale : 1^o Répertoire de législation,
de doctrine et de jurisprudence ; 2^o supplément au répertoire;
3^o Recueil périodique ; 4^o Code d'enregistrement. Paris, 1878.
- DEFRÉNOIS. — Traité pratique et formulaire du notariat, 5 vol.,
1907, 10^e édition.
- DEMANTE. — Principes de l'enregistrement, 4^e édition Paris, 1884.
- Dictionnaire des droits d'Enregistrement par les rédacteurs du
Journal de l'Enregistrement et des Domaines, 3^e édition, Paris,
1875; 4^e édition, Paris, 1910.
- DUPIN. — Conclusions de M. le Procureur général sous arr. de
Cass. du 6 juin 1842, S , 42, 1, 484.
- Encyclopédie du Notariat et de l'Enregistrement publié par la
Revue du Notariat, LANSSEL et DIDIO, Paris, 1879.
- GARNIER. — Répertoire général de l'Enregistrement, 7^e édition,
Paris, 1891.
- HOUPIN. — Traité théorique et pratique des sociétés par actions,
Paris, 1907.
- FUZIER-HERMANN. — Répertoire général alphabétique de Droit
Français. V^o *Société*.
- Instructions de la direction générale de l'Enregistrement.*
Journal de l'Enregistrement et des Domaines.
Journal des notaires et des avocats.

Journal du notariat.

Journal des sociétés.

LYON, CAEN et RENAULT. — Traité de Droit commercial, 3^e édit., 1898-1903. — Manuel de Droit commercial, 8^e édition, 1906.

MAGUÉRO. — Traité alphabétique de l'Enregistrement, 1893-1897. — Supplément au Traitement alphabétique. Paris, 1902.

MEYNIAL. — Note sous cass, 2 mars 1892. S., 92, 1, 497.

MOURLON. — Répétition écrites sur le Code civil, 9^e édit., 1874. — Traité théorique et pratique de la transcription. Paris, 1862.

NAQUET. — Traité théorique et pratique des droits d'enregistrement. Paris, 1882, 2^e édition, 1899.

PLANIOL. — Traité élémentaire de Droit civil, 3^e et 4^e édit.

P. PONT. — Explication du Code Napoléon, t. VII. — Traité des Sociétés civiles et commerciales. Paris, 1872.

POTHIER. — Édition Bugnet. Paris, 1861.

Revue pratique des Sociétés civiles et commerciales. Bruxelles, 1889.

Répertoire périodique de l'Enregistrement des domaines et des hypothèques.

Revue critique de législation et de jurisprudence. Notes Binet, années 1898, 1901, 1905.

Revue de l'Enregistrement.

Revue du Notariat et de l'Enregistrement.

SIREY. — Recueil général des lois et des arrêts.

TROPLONG. — Contrat de Société : De la prescription. Paris, 1857.

WAHL. — Traité de Droit fiscal. Paris, 1902, t. I^{er}. — Traité du régime fiscal des Sociétés. Paris, 1909, t. I^{er}. — Notes sous cass., 28 janv. 1895; S., 96, 1, 417. 3 juillet 1899; S., 00, 1, 149. Seine, 18 janv. et 25 octobre 1901, S., 04, 2, 181. Cass., 25 nov. 1901; S., 03, 1, 241. 22 déc. 1904; S., 06, 1, 97.

TABLE DES MATIÈRES

	Pages.
INTRODUCTION.	5
PREMIÈRE PARTIE	
Des apports en société.	
CHAPITRE I ^{er} . — <i>Du droit d'enregistrement dû sur les apports en société</i>	9
CHAPITRE II — <i>Fondement de l'immunité reconnue aux apports en société</i>	17
SECTION I. — Bienveillance à l'égard des sociétés	17
SECTION II. — Théorie de la négation de la mutation	31
SECTION III — Théorie de la cession conditionnelle	40
§ 1. — Exposé de la théorie.	40
§ 2. — Historique.	41
§ 3. — Arguments.	46
§ 4. — Réfutation	55
CHAPITRE III. — <i>De la transcription des apports en société</i>	99
DEUXIÈME PARTIE	
Du partage des biens sociaux	
109	
TROISIÈME PARTIE	
De l'attribution des biens apportés en société.	
CHAPITRE I. — <i>Attribution des biens à l'apporteur</i>	122
§ 1. — Droit de partage dû sur cette attribution	122
§ 2. — Soulte mise à la charge de l'apport	128
§ 3. — Plus value de l'apport	130
§ 4. — Retraite de l'apporteur au cours de la société.	132
§ 5. — Auteur de l'apport déjà désintéressé	133
§ 6. — Apport pour partie à titre onéreux	134
§ 7. — Droit de transcription	136
CHAPITRE II. — <i>Attribution des biens apportés à un autre que l'apporteur.</i>	157
SECTION I. — Exigibilité du droit de mutation	157

SECTION II. — Application de ce principe.	197
§ 1. — Sociétés et associés auxquels la règle s'applique.	198
§ 2. — Situations particulières.	201
I. — Cession de la part sociale de l'auteur de l'apport.	202
II. — Associé entré dans la société après sa constitution.	216
III. — Apport fait par les fondateurs et partagé avec les actionnaires.	219
IV. — Société infructueuse.	223
V. — Apport réservé pour être partagé également.	225
VI. — Société en liquidation. Abandon d'apports.	229
VII. — Biens apportés par la femme et abandonnés au mari.	230
§ 3. — Nature des apports.	230
I. — Immeubles.	230
II. — Fonds de commerce.	231
III. — Meubles autres que les fonds de commerce.	240
§ 4. — Tarif du droit du sur l'attribution.	247
§ 5. — Droit de transcription. Imputation.	256
§ 6. — Droit de partage.	264
§ 7. — Liquidation du droit.	265
CHAPITRE III. — De l'attribution des apports indivis. Exigibilité du droit.	301
§ 1. — Apports indivis inégalement repartis.	301
I. — Historique.	302
II. — Critique de la solution de la jurisprudence.	322
§ 2. — Apports indivis également repartis.	339
 QUATRIÈME PARTIE Licitation.	
CHAPITRE I. — <i>Licitation d'un bien apporté au profit de l'apporteur</i>	346
§ 1. — Plus value constructions impenses.	348
§ 2. — Droit de partage.	350
§ 3. — Droit de transcription.	351
CHAPITRE II. — <i>Licitation d'un bien apporté au profit d'un associé autre que l'apporteur</i>	354
§ 1. — Exigibilité du droit de mutation.	354
§ 2. — Liquidation du droit.	356
§ 3. — Droit de transcription.	364
CONCLUSION.	368

